

MODELLO 760/95 REDDITI 1994



MINISTERO DELLE FINANZE

DICHIARAZIONE DELLE SOCIETA' ED ENTI SOGGETTI ALL' IRPEG ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

INDICE

ISTRUZIONI GENERALI		pag.	
1	Premessa	2	
2	Soggetti obbligati alla compilazione del modello	2	
3	Sottoscrizione della dichiarazione	4	
4	Presentazione della dichiarazione, del modulo 760/W e del modello 760/K	4	
GUIDA ALLA COMPILAZIONE			
5	Compilazione del frontespizio	5	
6	Istruzioni comuni ai modelli 760/A, 760/C e 760/D	6	
7	Mod. 760/A - Società di capitali ed enti commerciali	10	
8	Mod. 760/C - Redditi di impresa senza contabilità separata	14	
9	Mod. 760/D - Redditi di impresa in contabilità semplificata	15	
10	Mod. 760/E - Redditi dei terreni	18	
11	Mod. 760/E1 - Redditi di allevamento di animali	19	
12	Mod. 760/F - Redditi dei fabbricati	20	
13	Mod. 760/G - Redditi di capitale	21	
14	Mod. 760/H - Redditi di partecipazione in società di persone	23	
15	Mod. 760/I - Redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni	23	
16	Mod. 760/L - Redditi diversi	24	
17	Mod. 760/O - Plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva	25	
18	Mod. 760/P - Redditi di fonte estera assoggettabili a tassazione separata	26	
19	Mod. 760/R - Crediti di imposta concessi a favore delle imprese	26	
20	Mod. 760/S - Distinte	33	
21	Mod. 760/W - Trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari	33	
22	Mod. 760/B - Determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali residenti e non residenti nonché delle società ed enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione - Calcolo delle imposte ed estremi dei versamenti	35	
23	Mod. 760/M - Calcolo delle imposte ed estremi dei versamenti delle società ed enti commerciali	36	
24	Mod. 760/M-B - Calcolo delle imposte a credito, o dovute a saldo, ed estremi dei versamenti	38	
25	Prospetti delle perdite	38	
26	Tributo straordinario di solidarietà	38	
27	Prospetto dei conferimenti agevolati	39	
28	Prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali	39	
29	Prospetto per la determinazione del reddito reinvestito	40	
30	Mod. 760/K - Patrimonio netto	40	
	APPENDICE	42	
	ALLEGATI	47	

1

PREMESSA

La dichiarazione dei redditi delle società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) deve essere presentata utilizzando modelli conformi a quelli approvati con decreto del Ministro delle finanze.

Il modello è costituito da una parte comune e dai modelli aggiuntivi. Nella parte comune sono compresi, tra gli altri il frontespizio (Mod. 760) e i Modd. 760/B, 760/M e 760/M-B:

- il Mod. 760/B va compilato dagli enti non commerciali residenti e non residenti nonché dalle società e dagli enti commerciali non residenti aventi nel territorio dello Stato stabile organizzazione;
- il Mod. 760/M va compilato dalle società di capitali e dagli enti commerciali residenti nonché dalle società e dagli enti commerciali non residenti aventi nel territorio dello Stato una stabile organizzazione;
- il Mod. 760/M-B va compilato dai contribuenti soggetti all'IRPEG.

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi, a norma dell'art. 3, nn. 3 e 6 e dell'art. 8, n. 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, devono essere versate allo sportello del concessionario del servizio della riscossione entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Le imposte possono essere versate tramite conto corrente postale, intestato al concessionario del servizio della riscossione, ai sensi dell'art. 7 dello stesso decreto e dell'art. 2, comma 1, del DL 23 dicembre 1977, n. 936, convertito dalla legge 23 febbraio 1978, n. 38 (vedere in **appendice** la voce "Versamenti delle imposte").

Il soggetto intestatario di conto fiscale può effettuare il versamento delle predette imposte anche mediante delega ad un'azienda di credito, purché sia ubicata nello stesso ambito territoriale del concessionario del servizio della riscossione, competente secondo il domicilio fiscale del soggetto stesso (vedere in **appendice** la voce "Conto fiscale").

Acconto IRPEG

Si ricorda che per effetto dell'art. 19 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85 a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 24 febbraio 1995, l'aliquota dell'IRPEG è aumentata dal 36 al 37 per cento.

È stato, inoltre, previsto che i versamenti in acconto dovuti dai soggetti all'IRPEG per il periodo d'imposta in corso alla data del 24 febbraio 1995 sono effettuati tenendo conto del suddetto aumento.

Pertanto, ai fini di cui trattasi, l'IRPEG relativa al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 24 febbraio 1995 va ricalcolata tenendo conto del predetto aumento. Su tale importo va determinato l'acconto da versare per il periodo d'imposta in corso al 24 febbraio 1995.

Nel caso in cui alla predetta data sia scaduto il termine per il versamento della prima rata di acconto, l'importo da versare a titolo di seconda rata è pari alla differenza tra il 98 per cento dell'ammontare determinato tenendo conto della nuova aliquota del 37 per cento e la prima rata di acconto dovuta. Se a detta data erano già scaduti i termini per il versamento della seconda o unica rata di acconto, non dovrà essere effettuata alcuna integrazione di tale versamento.

2

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MODELLO 760

Il Modello 760 deve essere presentato dai seguenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, indicati nell'art. 87, comma 1:

- a) società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione), residenti nel territorio dello Stato;
- b) enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
- c) enti non commerciali (enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
- d) società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Devono compilare il presente modello anche i 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. In tal caso, il reddito dei cespiti ereditari va determinato secondo le disposizioni del capo III del titolo II del TUIR relativo agli enti non commerciali.

I predetti curatori devono pertanto compilare il Mod. 760/B, il Mod. 760/M-B e i modelli relativi alle varie categorie di reddito da dichiarare.

Per gli specifici modelli da compilare e i documenti da allegare alla dichiarazione, vengono di seguito fornite separate istruzioni per ciascuna delle quattro categorie di contribuenti sopra elencate.

n SOCIETÀ DI CAPITALI

Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi anche se non hanno conseguito alcun reddito o hanno subito una perdita.

Il reddito complessivo di tali società è considerato, ai sensi dell'art. 95, reddito di impresa e va determinato con i criteri stabiliti dagli articoli da 52 a 77 e con quelli stabiliti dagli articoli da 96 a 107, e cioè prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile o da leggi speciali e apportandovi le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei suddetti criteri.

Le società devono allegare alla dichiarazione copia del bilancio approvato dalla assemblea dei soci, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa, e devono compilare il mod. 760/A in modo da farne risultare, attraverso l'esposizione delle variazioni in aumento e in diminuzione, l'ammontare del reddito imponibile ai fini IRPEG, o quello della perdita che può essere computata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto e quello del reddito imponibile ai fini ILOR. Se dal conto economico o dalla nota integrativa non risultano i ricavi, i costi, le rimanen-

ze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito imponibile secondo le disposizioni del TUIR, deve essere allegato un apposito prospetto, concordante con le risultanze del bilancio approvato dall'assemblea.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 5 comma 1, n. 1-bis), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, le società a responsabilità limitata devono indicare nominativamente i soci nell'elenco posto nella terza e quarta pagina del Mod. 760/R ovvero in apposito allegato specificando il periodo di partecipazione se inferiore all'esercizio e la quota percentuale posseduta.

Si precisa che possono essere indicate solo le variazioni delle partecipazioni dei soci nel corso dell'esercizio rispetto a quelle indicate nella precedente dichiarazione.

n ENTI PUBBLICI E PRIVATI

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.

Gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali sono equiparati alle società di capitali; per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, il reddito complessivo è costituito dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, restandone esclusi gli eventuali avanzi della gestione relativi alle loro attività istituzionali non commerciali (per es.: politiche, sindacali, culturali, religiose, sportive, ricreative, ecc.).

In proposito si avverte che l'attività commerciale costituisce "oggetto principale" ogni qualvolta rientri fra le finalità istituzionali dell'ente, determinate dalla legge istitutiva o dall'atto costitutivo, e non soltanto fra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità istituzionali; non è quindi rilevante, nel caso che le finalità istituzionali comprendano l'esercizio dell'attività commerciale insieme con l'esercizio di altre attività, 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) 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 autentica e, in mancanza, all'attività effettivamente esercitata (art. 87, comma 4).

Resta fermo che l'Amministrazione finanziaria ha sempre la possibilità di accertare se l'attività effettivamente svolta rispecchi le previsioni dell'atto costitutivo o dello statuto.

Enti commerciali

Gli enti commerciali sono equiparati alle società di capitali; valgono quindi i chiarimenti forniti per dette società relativamente all'obbligo della dichiarazione, anche in mancanza di reddito imponibile, della compilazione dei modelli e della documentazione da allegare. Alla dichiarazione deve essere allegata una copia, anche fotostatica, dell'atto costitutivo o dello statuto ag-

giornato, a meno che non sia stata già allegata ad una precedente dichiarazione e non siano intervenute modificazioni. Se l'atto costitutivo non esiste, o se è stato allegato ad una precedente dichiarazione, occorre farne menzione nella distinta degli allegati.

Enti non commerciali

Gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali determinano il reddito complessivo con le modalità previste per le seguenti categorie di redditi: fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Gli enti che hanno esercitato attività commerciali, escluse quelle di carattere occasionale, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito, compilando in ogni caso, oltre al Mod. 760, il Mod. 760/B, nel quale sono riassunti e sommati i redditi delle varie categorie in modo da determinare il reddito imponibile ai fini dell'ILOR (Sez. 1) e dell'IRPEG (Sez. 2) nonché il Mod. 760/M-B. Si ricorda che, per effetto dell'art. 3, comma 2, del DL 27 dicembre 1994, n. 719, le prestazioni di assistenza fiscale svolte dai Centri autorizzati di assistenza (CAA) sono rilevanti ai fini delle imposte sui redditi a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1995. Sono fatti salvi i comportamenti adottati in precedenza e non si fa luogo a rimborso di imposte.

L'ente che ha esercitato attività commerciale, con contabilità separata, deve compilare il Mod. 760/A se l'ammontare dei ricavi dell'esercizio precedente è stato superiore a 360 milioni di lire, se esercente attività aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 1 miliardo di lire se esercente altre attività. Il Mod. 760/A deve essere compilato anche nel caso in cui, pur non essendo stati superati i predetti limiti, sia stata esercitata l'opzione per la contabilità ordinaria. Si ricorda che i soggetti tenuti alla presentazione del Mod. 760/A devono allegare il bilancio a tale modello.

Gli enti che nel periodo d'imposta non hanno superato i suddetti limiti, e non hanno esercitato l'opzione per la contabilità ordinaria devono compilare il Mod. 760/D.

In mancanza di contabilità separata, il reddito va determinato nel Mod. 760/C.

Gli enti in questione devono altresì compilare, oltre ai Modd. 760/E e 760/F per i redditi fondiari, i modelli relativi agli altri redditi eventualmente posseduti, (qualora non siano già compresi nel reddito d'impresa di cui ai Modd. 760/A, 760/C e 760/D) nonché il Mod. 760/P per i redditi di fonte estera percepiti direttamente e soggetti a tassazione separata e il Mod. 760/O per le plusvalenze non conseguite nell'ambito dell'attività di impresa, soggette ad imposta sostitutiva, ai sensi dell'art. 2 del DL 28 gennaio 1991, n. 27. Gli enti che non hanno esercitato affatto (o hanno esercitato solo occasionalmente) attività commerciali sono obbligati a presentare la dichiarazione qualora abbiano conseguito redditi diversi da quelli esenti e/o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ivi compresi gli interessi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali.

In tal caso devono presentare la dichiarazione compilando i Modd. 760/B e 760/M-B

e indicando nei Modd. 760/E, 760/F, 760/G, 760/H e 760/L i singoli redditi che concorrono a formare l'imponibile, posseduti nel periodo d'imposta. A fronte di tali redditi non sono ammesse ulteriori deduzioni in aggiunta a quelle specificate nei singoli modelli. Devono inoltre compilare il Mod. 760/P per i redditi di fonte estera percepiti direttamente e soggetti a tassazione separata e il Mod. 760/O per le plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva, ai sensi dell'art. 2 del DL n. 27 del 1991.

Alla dichiarazione deve essere allegata la copia, anche fotostatica, dell'atto costitutivo o dello statuto, a meno che non sia stata già allegata ad una precedente dichiarazione e non siano intervenute modificazioni. Se l'atto costitutivo non esiste, o se è stato allegato ad una precedente dichiarazione, occorre farne menzione nella distinta degli allegati.

n 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 nello stesso territorio la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività, sono assoggettati all'IRPEG soltanto per i redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta 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 codice civile).

Anche per le società ed enti non residenti il reddito complessivo è costituito dall'ammontare complessivo dei redditi posseduti, tenendo conto soltanto di quelli prodotti in Italia.

Ai fini della determinazione del reddito complessivo i soggetti si distinguono in:

- società di ogni tipo (tranne le società semplici, società di fatto senza oggetto commerciale e associazioni tra artisti e professionisti senza personalità giuridica) ed enti commerciali, cioè aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- enti non commerciali e società semplici ed equiparate (società di fatto senza oggetto commerciale, associazioni tra professionisti e artisti, senza personalità giuridica).

Per il primo gruppo di soggetti valgono gli stessi criteri relativi alle società di capitali e agli enti commerciali residenti qualora gli stessi esercitino l'attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione. In questo caso il reddito complessivo va determinato unitariamente secondo le norme concernenti il reddito di impresa, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia, ivi comprese le plusvalenze e le minusvalenze dei beni destinati, o comunque relativi, alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87.

In mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo sono quelli prodotti in Italia (fondiari, di capitale, diversi) determi-

nati secondo le disposizioni del titolo I del TUIR relative alle categorie nelle quali rientrano.

Per il secondo gruppo di soggetti, valgono criteri analoghi a quelli degli enti non commerciali residenti: di conseguenza per determinare il reddito complessivo è necessario distinguere i redditi prodotti in Italia nelle varie categorie (redditi di impresa, di capitale, ecc.) e determinare previamente i rispettivi importi, l'ammontare complessivo dei quali costituisce la base imponibile.

In analogia con i criteri adottati nei riguardi dei soggetti residenti, ai fini degli obblighi e degli adempimenti relativi alla presentazione della dichiarazione, si deve distinguere secondo che le società e gli enti non residenti esercitano o non esercitano la loro attività in Italia mediante stabili organizzazioni (considerando tali, per le associazioni tra artisti e professionisti, le «basi fisse» come ad esempio studi, laboratori e simili).

A) *Le società e gli enti che hanno esercitato attività in Italia mediante stabili organizzazioni* devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito imponibile, indicando nel Mod. 760 le generalità di almeno un rappresentante per i rapporti tributari in Italia.

Le società e gli enti commerciali devono allegare alla dichiarazione l'apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle eventuali altre attività produttive di redditi imponibili svolte in Italia corredo di una situazione patrimoniale di dette stabili organizzazioni.

Gli enti non commerciali devono allegare detto bilancio soltanto se l'ammontare dei ricavi derivanti da attività commerciali conseguiti nel precedente periodo di imposta è stato superiore a 360 milioni di lire, se esercenti attività aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 1 miliardo di lire se esercenti altre attività o se hanno optato per il regime ordinario. Non sono tenute alla presentazione del bilancio le società semplici e le società o associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5. Oltre al Mod. 760 ed ai modelli 760/E e 760/F, devono essere compilati:

- a) il Mod. 760/M, il Mod. 760/M-B e il Mod. 760/A, se si tratta di società (escluse quelle semplici ed equiparate) o di enti commerciali;
- b) il Mod. 760/B, il Mod. 760/M-B e il Mod. 760/A, se si tratta di enti non commerciali che hanno conseguito nel precedente periodo di imposta ricavi superiori a 360 milioni, se esercenti attività aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 1 miliardo di lire, se esercenti altre attività, o che hanno optato per il regime ordinario (il Mod. 760/A deve essere compilato con riferimento al conto economico relativo alle attività commerciali esercitate mediante la stabile o le stabili organizzazioni);
- c) il Mod. 760/B, il Mod. 760/M-B e il Mod. 760/C, se si tratta di enti non commerciali che hanno esercitato attività commerciali nel territorio dello Stato senza tenere la contabilità separata;
- d) il Mod. 760/B, il Mod. 760/M-B e il Mod. 760/D, se si tratta di enti non commerciali che hanno conseguito nel precedente periodo di imposta ricavi non superiori a lire 360 milioni, se esercenti attività aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 1 miliardo di lire se esercenti altre attività;

e) il Mod. 760/B, il Mod. 760/M-B e il Mod. 760/I, se si tratta di associazioni tra artisti e professionisti che hanno svolto attività in Italia mediante base fissa.

I soggetti indicati alle lettere b), c), d) ed e) devono inoltre compilare, per i redditi conseguiti mediante la stabile organizzazione o la base fissa ma non compresi nei Modd. 760/A, 760/C, 760/D o 760/I, e per quelli conseguiti al di fuori della stabile organizzazione o della base fissa, i Modd. 760/G, 760/H e 760/L.

Alla dichiarazione deve essere allegata (se non è stata allegata ad una precedente dichiarazione) la copia anche fotostatica dell'atto costitutivo, accompagnata dalla traduzione in lingua italiana; il bilancio o rendiconto generale della società o ente dovrà essere esibito in qualsiasi momento su richiesta del competente ufficio finanziario.

Gli enti non commerciali non residenti che svolgono attività commerciali in Italia mediante stabile organizzazione e che compilano il Mod. 760/C o 760/D devono - ai fini dell'applicabilità dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 27, comma 1, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, che disciplina le "società non operative" - allegare alla dichiarazione un prospetto da cui risulti il numero di dipendenti e l'ammontare dei ricavi e incrementi di rimanenze, tenendo conto di quanto precisato nelle istruzioni relative al rigo A5 del Mod. 760/A. In tale allegato deve essere altresì indicato l'ammontare delle immobilizzazioni aziendali relative alla stabile organizzazione, al fine di calcolare il reddito imponibile minimo che va determinato in misura pari al 2 per cento dell'importo complessivo delle dette immobilizzazioni aziendali.

B) *Le società o enti che non hanno esercitato attività in Italia mediante stabili organizzazioni* non sono tenuti a presentare la dichiarazione qualora nel periodo di imposta non abbiano conseguito redditi prodotti in Italia ovvero abbiano conseguito soltanto redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Quando sono tenuti a presentare la dichiarazione, devono compilare, oltre al Mod. 760 (nel quale devono essere indicate le generalità di almeno un rappresentante per i rapporti tributari in Italia), il Mod. 760/B (anche se si tratta di società), il Mod. 760/M-B, e i Modd. 760/E, 760/F, 760/G, 760/H, 760/L e 760/O, relativi ai singoli redditi prodotti in Italia che concorrono a formare il reddito complessivo.

3

SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE

La dichiarazione deve essere sottoscritta nell'ultima pagina del Mod. 760, a pena di nullità, da un rappresentante legale della società o ente dichiarante e in mancanza da un amministratore di fatto, ovvero 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 può essere invece sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia. Tale sotto-

scrizione deve essere ripetuta anche nei singoli modelli aggiuntivi compilati.

Se presso la società o 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 ma si applica la pena pecuniaria da lire 300 mila a 3 milioni.

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.

Si richiama l'attenzione sull'obbligo di indicare nel Mod. 760 quali modelli sono stati compilati. L'ultimo riquadro, che interessa le società cooperative e loro consorzi, è riservato al visto di conformità del centro autorizzato di assistenza fiscale o di un professionista.

4

PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE, DEL MODULO 760/W E DEL MQ DELLO 760/K

Le società di capitali, comprese quelle non residenti, devono presentare la dichiarazione nel termine di un mese dall'approvazione del bilancio. Se il bilancio non è stato approvato entro il termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso.

Per le società di altro tipo e per gli enti diversi dalle società valgono gli stessi termini sopra indicati qualora siano tenuti ad approvare il bilancio o rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo.

In ogni altro caso la dichiarazione deve essere presentata 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 d'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 applicano le pene pecuniarie di cui all'art. 46 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ridotte a un quarto. 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, comma 1, del DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

Qualora per effetto dello scomputo delle ritenute d'acconto sugli interessi, premi ed altri frutti sui depositi e conti correnti bancari e postali, si pervenga ad un'eccedenza di imposta (credito), i contribuenti interessati possono, al fine di agevolare la procedura di rimborso, allegare gli estratti conto bancari e/o postali, in originale (o fotocopie autentiche) o, in alternativa, la corrispondente certificazione rilasciata dal sostituto di imposta.

La dichiarazione deve essere presentata all'ufficio del Comune nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale della società o ente. L'ufficio comunale è tenuto a rilasciare ricevuta. Può anche essere spedita per raccomandata al competente ufficio delle imposte o, se esistente, al Centro di Servizio e si considera presentata nel giorno in cui viene consegnata all'ufficio postale.

Si ricorda che la dichiarazione deve essere consegnata o spedita utilizzando l'apposita busta (approvata con decreto del Ministro delle finanze) sulla quale vanno indicati tutti i dati richiesti.

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

Se nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, la società (o ente) dichiarante è stata interessata da un'operazione di fusione, quale incorporante o risultante dalla fusione stessa o da un'operazione di scissione, quale società beneficiaria, deve compilare il «Prospetto relativo alle operazioni di fusione» o il «Prospetto relativo alle operazioni di scissione», in distribuzione presso gli uffici delle imposte. In tali casi, sulla busta, nella quale va inserita la dichiarazione, va barrata l'apposita casella.

Se il dichiarante, direttamente o indirettamente controlla società non residenti o ne è controllato, deve barrare l'apposita casella sulla busta nella quale va inserita la dichiarazione.

Unitamente alla dichiarazione dei redditi va presentato il modulo 760/W dagli enti non commerciali residenti in Italia che nel periodo di imposta hanno detenuto investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria.

Nei casi in cui non sussista l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi, il modulo 760/W deve essere presentato autonomamente entro il termine in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione dei redditi, utilizzando una busta bianca con sopra riportata la dicitura «Modulo 760/W».

Per la compilazione del predetto modulo 760/W si rinvia alle apposite istruzioni.

Il modello 760/K deve essere presentato, unitamente al modello di dichiarazione dei redditi, dalle società e dagli enti di cui all'art. 87, comma 1, lettere a) e b), nonché dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società ed enti non residenti per dichiarare il patrimonio netto ai fini dell'applicazione dell'imposta ordinaria. In tale modello le società cooperative e loro consorzi devono anche indicare le riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge n. 904 del 1977 ai fini dell'applicazione della imposta patrimoniale ordinaria e di quella straordinaria.

Detto modello, inoltre, deve essere presentato dagli enti non commerciali relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate diverse da quelle assistenziali, sanitarie, didattiche, culturali, ricreative e sportive.

Il modello di cui trattasi va altresì presentato anche quando l'imposta non è dovuta in quanto inferiore a lire 100 mila; per la sua compilazione si rinvia alle apposite istruzioni.

5 COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

Il frontespizio del modello di dichiarazione comprende tre riquadri: il primo, relativo ai dati riguardanti la società o l'ente, il secondo, relativo ai dati riguardanti il rappresentante ed il terzo destinato all'elenco nominativo degli amministratori e dei componenti del collegio sindacale o di altro organo di controllo della società o ente.

n DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ O ENTE

Codice fiscale: si ricorda che per le nuove società il codice fiscale deve essere preventivamente richiesto agli uffici provinciali IVA, se società o associazioni dichiaranti agli effetti dell'IVA, agli uffici delle imposte, in caso contrario.

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.

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, se esiste, deve essere indicata dalle società o enti non residenti in luogo della sede legale; in caso di esistenza di più stabili organizzazioni in Italia va indicata quella in funzione della quale è determinato il domicilio fiscale.

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

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 D.

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>
1	Società in accomandita per azioni
2	Società a responsabilità limitata
3	Società per azioni
4	Società cooperative e loro consorzi iscritti nei registri prefettizi e nello schedario della cooperazione
5	Altre società cooperative
6	Mutue assicuratrici
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)
14	Enti pubblici economici
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
	<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 D

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

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

1 dai 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 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 contribuenti colpiti dagli eventi alluvionali della prima decade del mese di novembre 1994 per i quali è stato disposto con DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22, il differimento dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti di natura tributaria nonché la proroga del termine per la presentazione della dichiarazione.

n DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE

Nel secondo riquadro del frontespizio, relativo al rappresentante della società o dell'ente, devono essere indicati i dati anagrafici ed il codice fiscale del soggetto; ai fini della individuazione della carica rivestita all'atto della dichiarazione è stato predisposto uno spazio con cinque codici: si dovrà barrare il codice

- 1** se si tratta di *rappresentante legale o di fatto*;
- 2** se si tratta di *curatore fallimentare*;
- 3** se si tratta di *liquidatore*;
- 4** se si tratta di *rappresentante nominato in società con sede all'estero*;
- 5** se si tratta di *curatore di eredità giacente*.

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.

ATTENZIONE

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, in allegato a parte devono essere indicati gli altri, fornendo, per ciascuno, i medesimi dati richiesti nel riquadro riportato nel frontespizio. I suddetti dati devono essere riportati solo se variati rispetto alla precedente dichiarazione dei redditi.

n ELENCO AMMINISTRATORI E COMPONENTI DEL COLLEGIO SINDACALE O DI ALTRO ORGANO DI CONTROLLO

Nell'elenco devono essere riportati i dati anagrafici e il codice fiscale degli amministratori e dei componenti del collegio sindacale o di altro organo di controllo della società o ente. Con riguardo alla qualifica va indicato:

- A** se trattasi di *socio amministratore*;
- B** se trattasi di *amministratore non socio*;
- C** se trattasi di *componente il collegio sindacale o altro organo di controllo della società o dell'ente*.

6

ISTRUZIONI COMUNI AI MODELLI 760/A, 760/C E 760/D.

n LE NOVITÀ DELLA DISCIPLINA DEL REDDITO D'IMPRESA

La disciplina del reddito d'impresa ha subito importanti modifiche conseguenti all'entrata in vigore, nel corso del 1994 di numerosi provvedimenti, i più significativi dei quali sono:

- il decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 (riguardante disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione nonché per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente);
- il decreto-legge 29 giugno 1994, n. 416, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 503 (riguardante l'adeguamento della disciplina del reddito d'impresa ai nuovi principi di redazione dei bilanci introdotti dai decreti legislativi n. 127/91 e n. 87/92);
- la legge 23 dicembre 1994, n. 724 (riguardante misure di razionalizzazione della finanza pubblica);
- il decreto-legge 27 dicembre 1994, n. 719 (riguardante differimento di taluni termini ed altre disposizioni in materia tributaria)

1. Ammortamento anticipato (art. 67, comma 3)

In considerazione dell'eliminazione delle voci 24 e 25 dello schema di conto economico, previsto dall'art. 2425 del cod. civ., l'appo-

sita riserva, nella quale va accantonato l'ammortamento anticipato - qualora lo stesso non sia imputato all'ammortamento dei beni - può essere costituita senza la sua indicazione nel conto economico.

2. Contributi o liberalità (art. 55, comma 3, lett. b))

In dipendenza delle modifiche recate all'art. 55, comma 3, lettera b), del TUIR dalla legge 8 agosto 1994, n. 503, di conversione del DL 29 giugno 1994, n. 416, i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, anche in natura, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il nono; 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 dell'esercizio nel corso del quale i proventi sono stati percepiti o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Tenuto conto che le modifiche apportate dalla legge di conversione hanno efficacia dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, il nuovo criterio di imputazione al reddito riguarda i proventi incassati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 20 agosto 1994.

La nuova disposizione prevede la possibilità, relativamente alla parte del contributo o della liberalità non accantonata, di 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 nono. Nel caso in cui il diritto al conseguimento dei proventi già incassati sia sottoposto a condizione sospensiva, i proventi stessi rilevano fiscalmente soltanto al verificarsi della condizione, costituendo per il percipiente, fino al momento di perfezionamento del diritto, dei meri debiti.

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 i proventi di cui trattasi non assumono alcuna rilevanza fiscale nell'esercizio del loro conseguimento e, pertanto, l'accantonamento, necessario per beneficiare della sospensione, può essere attuato nell'esercizio in cui avviene l'incasso del contributo o della liberalità che determina la insorgenza del presupposto impositivo. Ne consegue che l'apposita riserva può essere costituita sia a carico dell'utile relativo all'esercizio di incasso dei proventi di cui trattasi sia di utili realizzati in precedenti esercizi.

3. Detassazione del reddito d'impresa reinvestito (art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489)

3.1 Generalità

L'art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489, stabilisce che è escluso dall'imposizione del reddito di impresa il 50 per cento del volume degli investimenti realizzati nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigo-

re del decreto stesso (12 giugno 1994) ed in quello successivo in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla predetta data.

L'esclusione si applica per il periodo di imposta in corso al 12 giugno 1994 e per il successivo. L'ammontare degli investimenti deve essere assunto al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo d'imposta.

3.2 Soggetti interessati

L'agevolazione riguarda tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, ad esclusione delle banche e delle imprese di assicurazione, indipendentemente dalla veste giuridica assunta, dal tipo di contabilità adottata e dal criterio di determinazione del reddito seguito.

I soggetti che determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari (ad es.: esercenti attività agrituristiche, imprese di allevamento di cui all'art. 78) possono fruire dell'agevolazione in esame soltanto se sono in grado di documentare i costi sostenuti per gli investimenti.

3.3 Contenuto dell'agevolazione

Considerato che l'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito d'impresa di un importo determinato in funzione degli investimenti e che detto importo non si configura come provento, bensì quale componente negativo, il beneficio è ininfluente ai fini dell'applicazione degli artt. 52, comma 2, 63, comma 1, 75, commi 5 e 5-bis, e 102. Tali norme stabiliscono, in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito, la riduzione della perdita fiscalmente rilevante e dell'ammontare deducibile degli interessi passivi e delle cosiddette spese generali.

L'agevolazione rileva, invece, ai fini dell'applicazione della maggiorazione di conguaglio, nel senso che, per la determinazione dell'utile da distribuire senza detta maggiorazione, il reddito si assume al netto dell'importo agevolato.

L'importo escluso concorre a determinare il risultato reddituale anche nel caso in cui si tratti di una perdita, eventualmente da portare in diminuzione del reddito degli esercizi successivi.

L'agevolazione spetta ai fini sia dell'imposta personale che dell'ILOR.

3.4 Nozione di investimento

Per investimento si intende:

- la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti;
- il completamento di opere sospese;
- l'ampliamento, la riattivazione e l'ammmodernamento di impianti esistenti;
- l'acquisto di beni strumentali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria.

L'agevolazione trova applicazione nei riguardi degli investimenti effettuati nei settori industriale, commerciale e dei servizi.

L'espressione "impianti" comprende nel suo complesso:

- le aree su cui insistono i fabbricati e quelle accessorie;

• i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati al suolo, le attrezzature, etc.

L'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di «impianti esistenti» si realizzano:

- a) attraverso interventi intesi ad aumentare la potenzialità e la produttività degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;
- b) attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;
- c) attraverso interventi straordinari volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto ai fini dell'economicità produttiva dell'impresa.

Anche gli impianti da ampliare, riattivare, ammodernare o completare devono essere situati nel territorio dello Stato.

L'agevolazione spetta anche nel caso di ampliamento, riattivazione o ammodernamento di impianti che non risultano di proprietà dell'impresa, come, ad esempio, quelli acquisiti in locazione.

Si ha ampliamento dell'impianto anche in caso di aumento della superficie utilizzabile mediante, ad esempio, la creazione di un piano intermedio all'interno del fabbricato.

Tra le spese di ammodernamento ovvero di acquisto di beni strumentali nuovi rientrano anche quelle sostenute per realizzare nuovi impianti elettrici (anche al fine di ottemperare ad obblighi previsti dalla legge), di riscaldamento, di condizionamento d'aria, ecc.

Il regime agevolativo riguarda non soltanto le opere iniziate nei periodi di imposta agevolati, bensì anche quelle iniziate anteriormente a detti periodi, pur se siano rimaste in precedenza sospese.

Il beneficio compete, altresì, qualora gli investimenti, anche in beni strumentali, vengano completati in periodi di imposta successivi a quelli agevolati.

Per «acquisto di beni strumentali nuovi» si intende l'acquisto ovvero la realizzazione in economia di beni soggetti ad ammortamento, con esclusione, quindi, di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Anche i beni strumentali nuovi, acquistati o realizzati in economia, devono appartenere a strutture aziendali situate nel territorio nazionale, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano utilizzati in Italia o all'estero. Risulta invece irrilevante la circostanza che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

Il bene strumentale acquistato si considera nuovo quando non è stato utilizzato in precedenza da altri soggetti, anche mediante locazione, comodato, ecc..

Rimangono esclusi dall'agevolazione gli investimenti relativi a beni immobili diversi da quelli cosiddetti «strumentali per natura». Si ricorda che, ai sensi dell'art. 40, comma 2, per immobili strumentali per natura si intendono quelli non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (trattasi di quelli classificati o classificabili nei gruppi B, C, D, E, nonché nella categoria A/10), anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato.

Le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale (in base all'attività effettivamente esercitata) la costruzione di immobili per la successiva rivendita, non possono fruire dell'agevolazione con riferimento agli immobili costruiti. L'agevolazione compete anche in caso di acquisto di un immobile strumentale per natura non ancora ultimato dall'impresa

costruttrice e completato in economia dall'acquirente, con riferimento al costo complessivamente sostenuto.

Tenuto conto che la nozione di bene strumentale comprende anche i beni immateriali, si precisa che gli investimenti agevolati riguardano anche l'acquisto di beni immateriali che si sostanziano in veri e propri diritti, quali quelli di brevetto industriale, di concessione, di utilizzazione di opere dell'ingegno, know-how, marchi di fabbrica, ecc., mentre sono esclusi quelli che costituiscono dei meri costi (come, ad esempio, l'avviamento, i costi di pubblicità, quelli di ricerca e sviluppo, ecc.).

L'agevolazione compete a condizione che l'esistenza di detti beni comporti una loro effettiva utilizzazione anche secondo precisi piani controllabili da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Non si può fruire dell'agevolazione di cui trattasi per l'investimento in «beni di lusso» il cui costo non è ammortizzabile, dal punto di vista fiscale, tranne che gli stessi siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Rientra nell'ambito della norma agevolativa, invece, l'investimento in beni strumentali di costo non superiore a un milione di lire, anche nel caso di deduzione di tale costo per intero nell'esercizio in cui è stato sostenuto.

3.5 Requisito della novità

In tutte le ipotesi precedentemente indicate, l'investimento deve sempre riguardare beni nuovi (ancorché non realizzati direttamente dall'impresa beneficiaria dell'agevolazione), restando di conseguenza esclusi quelli già utilizzati da altri soggetti, anche non residenti.

L'utilizzo nella realizzazione dell'impianto o nella fabbricazione del bene acquistato, anche di beni usati, fa venir meno il diritto a fruire dell'agevolazione con riferimento all'intero costo dell'impianto realizzato o del bene acquistato soltanto se il costo dell'insieme dei beni usati impiegati sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Il requisito della novità dei beni utilizzati o acquisiti deve risultare dalla documentazione proveniente dal cedente o dal prestatore del servizio (in caso di appalto).

Per gli immobili strumentali per natura, ad esempio, la condizione di novità si realizza, di regola, in presenza di fabbricati costruiti in economia ovvero acquistati dalle imprese costruttrici per le quali gli stessi costituiscono beni-merce. Si può, tuttavia, considerare nuovo anche l'immobile strumentale per natura acquistato da un soggetto diverso dall'impresa costruttrice, a condizione che sia dimostrato, anche mediante il contratto di acquisto, che il bene è effettivamente nuovo in quanto mai utilizzato dal cedente né da altri soggetti, neanche mediante locazione, comodato, ecc.; tali soggetti, peraltro, non possono fruire dell'agevolazione, non avendo mai fatto entrare in funzione il bene, il quale, pertanto, non ha mai assunto la qualità di bene ammortizzabile.

La condizione della novità non si realizza nel caso in cui l'immobile sia stato oggetto di profonda ristrutturazione. Ciò in quanto di regola, anche ai fini catastali, la ristrutturazione, ancorché profonda, di un fabbricato, con eventuale cambiamento di categoria, non determina la «nascita» di un nuovo immobile bensì una semplice variazione dei dati catastali di quello già esistente.

Ne consegue che, anche nel caso in cui un'impresa acquisti un immobile per ristrutturarlo e poi rivenderlo, non può riconoscersi, per il soggetto che acquista l'immobile ristrutturato, il requisito della novità dell'investimento. Tale requisito non viene meno nel caso in cui siano conservati soltanto alcuni componenti strutturali dell'edificio preesistente (ad esempio, le facciate) in dipendenza di vincoli storico-artistici o derivanti da strumenti urbanistici.

Per i beni immateriali il requisito della novità sussiste, di regola, nei casi di acquisto dei beni stessi dall'autore o inventore. In particolare, il diritto di utilizzazione dell'opera dell'ingegno deve essere attribuito per la prima volta in Italia al soggetto che intende fruire dell'agevolazione; il requisito della novità non sussiste, pertanto, qualora l'autore o l'inventore abbia in precedenza provveduto direttamente allo sfruttamento in Italia dell'opera dell'ingegno. L'eventuale precedente utilizzo dell'opera dell'ingegno al di fuori del territorio italiano non assume invece alcuna rilevanza.

3.6 Investimenti in «leasing»

Gli acquisti di beni strumentali nuovi possono essere effettuati anche mediante locazione finanziaria. L'agevolazione in tal caso spetta al conduttore (e non al locatore, per il quale sono irrilevanti gli acquisti di beni concessi in locazione finanziaria) con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il bene (anche se costituito nel corso di più anni) è consegnato al conduttore stesso.

Per i beni acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, ivi comprese le autovetture, il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è costituito da quello di acquisto dei beni stessi da parte del concedente, al netto dell'IVA. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto.

3.7 Periodi di imposta da considerare ai fini dell'agevolazione

I periodi di imposta agevolati sono quello in corso alla data del 12 giugno 1994 e quello successivo, con riferimento agli investimenti effettuati in ciascuno di essi.

Ai fini del computo dell'agevolazione occorre tener conto dell'incremento degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato rispetto alla media di quelli dei cinque periodi di imposta precedenti a quello in corso al 12 giugno 1994.

L'agevolazione è riconosciuta anche alle imprese attive alla data del 12 giugno 1994, pur se con un'attività di impresa inferiore ai cinque anni. Pertanto, l'agevolazione non spetta alle imprese la cui attività è cessata anteriormente alla predetta data o è iniziata successivamente alla stessa.

Poiché la disposizione agevolativa contenuta nel comma 1-bis dell'art. 3 fa riferimento ai soggetti con «un'attività di impresa inferiore ai cinque anni», la stessa trova applicazione nei riguardi delle imprese la cui attività sia iniziata dopo il 12 giugno 1989.

Per tali imprese la media degli investimenti va computata con riferimento ai periodi di imposta precedenti a quello agevolato, e non con riferimento ai periodi precedenti a quello in corso al 12 giugno 1994.

Pertanto, per le imprese aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, che abbiano iniziato l'attività prima del 13 giugno 1989, l'eccedenza degli investimenti

realizzati sia nel 1994 che nel 1995 va determinata con riferimento alla media degli investimenti realizzati negli anni dal 1989 al 1993, mentre per le imprese che abbiano iniziato l'attività dopo il 12 giugno 1989 l'eccedenza degli investimenti realizzati nel 1994 va determinata con riferimento alla media degli investimenti dei cinque periodi di imposta precedenti al 1994, mentre per quelli relativi al 1995 il confronto va operato con la media degli investimenti dei cinque periodi di imposta precedenti al 1995, (comprendendo quindi nel calcolo della media anche il 1994). L'applicazione del beneficio presuppone l'esistenza di almeno un periodo di imposta precedente a quello di riferimento.

3.8 Determinazione del volume degli investimenti

Ai fini del computo dell'agevolazione, il volume degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato deve essere diminuito dei corrispettivi conseguiti per le cessioni dei beni strumentali effettuate nei periodi medesimi, nonché del valore normale dei predetti beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ancorché gli stessi beni siano stati a suo tempo acquistati usati. Al riguardo si precisa che:

- il costo dei beni e dei servizi acquisiti va determinato secondo i criteri previsti dall'art. 76, comma 1, lettere a) e b), e, pertanto, al lordo degli eventuali contributi, quali, ad esempio, quelli erogati in base alla legge 28 novembre 1965 n. 1329 (cosiddetta legge Sabatini).
- per i beni strumentali, materiali e immateriali, e per i servizi si assumono i costi sostenuti per la loro acquisizione, secondo i criteri stabiliti per l'individuazione dell'esercizio di competenza dall'art. 75; in caso di acquisto di beni strumentali nuovi, ai fini della individuazione del periodo d'imposta nel corso del quale l'investimento si considera effettuato, occorre far riferimento all'esercizio di entrata in funzione del bene a partire dal quale il bene stesso è ammortizzabile ai fini fiscali;
- per gli investimenti realizzati mediante opere o forniture di durata ultrannuale, assume rilevanza l'ammontare dei corrispettivi liquidati in base agli stati di avanzamento dei lavori;
- le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, imputate o meno ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono, rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione soltanto se sono inquadrate in uno dei tipi di investimento previsti e cioè se sono sostenute per ampliare, riattivare o ammodernare impianti ovvero se si sostanziano nella costruzione di un bene strumentale nuovo;
- per le opere e i servizi di durata infrannuale l'investimento si intende realizzato alla data di ultimazione della prestazione;
- in caso di cessione di azienda va considerato il valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di cessione, o, in mancanza, il loro valore normale;
- in caso di beni strumentali realizzati da un consorzio per conto delle imprese consorziate, tra le quali sono ripartiti i costi sostenuti dal consorzio stesso in base a stati di avanzamento dei lavori, l'investimento si considera effettuato dai singoli consorziati i quali, per ciascun periodo d'imposta, devono far riferimento ai costi determinati in base ai menzionati stati di avanzamento dei lavori.

• Cessioni di beni strumentali

I conferimenti «ordinari» in società di qualsiasi tipo (anche non quotate), vanno considerati, a tutti gli effetti, come cessioni, con la conseguenza che, ai fini del computo dell'agevolazione, il valore normale dei beni strumentali conferiti in ciascun periodo agevolato o nei cinque periodi di imposta di riferimento da assumere ai fini della media, deve essere scomputato dal volume degli investimenti realizzati in ciascun periodo.

In caso di permuta occorre far riferimento al valore normale del bene strumentale ceduto nonché all'eventuale conguaglio in denaro pattuito; detto valore non dovrà, invece, essere considerato nell'ipotesi in cui il bene ricevuto configuri un investimento in beni nuovi.

In caso di «datio in solutum», (nella quale il creditore consente al debitore di eseguire una prestazione diversa da quella dovuta), si dovrà, di regola, fare riferimento al corrispettivo originariamente pattuito.

Ai fini del computo dell'ammontare delle cessioni di beni strumentali effettuate nei periodi agevolati e nel quinquennio precedente si deve tener conto anche delle indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita di beni. Qualora la cessione riguardi un contratto di leasing, occorre far riferimento al valore normale del bene che forma oggetto del contratto stesso.

• Investimenti effettuati nel quinquennio precedente

I criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto.

Se in un periodo di imposta l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni di beni strumentali supera il costo degli investimenti realizzati l'ammontare da prendere a base per il calcolo della media va considerato pari a zero.

3.9 Modalità di rilevazione dei costi sostenuti per gli impianti

Non è necessario che l'investimento risulti completato nel corso dei periodi di imposta agevolati, ma occorre che per ciascun periodo d'imposta siano assunti i costi dei beni e dei servizi specificamente acquisiti per la realizzazione di impianti (che dovranno risultare da apposite schede), avendo riguardo ai criteri stabiliti dall'art. 75.

In analogia a quanto stabilito per la tenuta della contabilità di magazzino, nelle schede devono, ad esempio, risultare:

- i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione dell'impianto;
- la mano d'opera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione dell'impianto;
- i costi industriali imputabili all'impianto (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, etc.).

Non è agevolabile l'investimento consistente nell'acquisto di aree fabbricabili, qualora sulle medesime non sia almeno iniziata la realizzazione di impianti, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta per il quale si chiede l'agevolazione.

Ad esempio, il costo di un'area fabbricabile acquistata prima del 1994 e sulla quale è ini-

ziata la realizzazione di impianti entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il 1994 o il 1995 non va quindi considerato nel valore degli investimenti effettuati negli anni per i quali si chiede l'agevolazione (in quanto l'area è stata acquistata prima del 1994) ma deve essere tenuto in considerazione nel calcolo della media degli investimenti relativi al quinquennio precedente. Di tale costo non si deve invece, tener conto neanche nella predetta media se la realizzazione degli impianti non è stata effettuata, neppure in parte, entro il predetto termine.

Inoltre, in caso di acquisto dell'area nel corso del 1994 e di realizzazione dell'impianto iniziato nel mese di marzo 1995, il costo dell'area può essere considerato nel valore degli investimenti dell'anno 1994 mentre quello relativo alla realizzazione dell'impianto va computato tra gli investimenti dell'anno 1995.

3.10 Cumulabilità con altre agevolazioni

L'agevolazione in esame è cumulabile con qualsiasi altra agevolazione. Se, in relazione agli stessi beni, si è fruito di altre agevolazioni per le quali è previsto il divieto di cumulabilità (come, ad esempio, nella legge 5 ottobre 1991, n. 317) queste ultime diverranno inapplicabili qualora venga richiesto di fruire anche dell'agevolazione in argomento.

Nel computo degli investimenti relativi al quinquennio precedente si deve tener conto anche degli investimenti che hanno fruito di agevolazioni di qualsiasi tipo.

In caso di cumulo di più agevolazioni relative allo stesso bene l'ammontare complessivo del reddito agevolato non può comunque essere superiore al costo dell'investimento.

In particolare si chiarisce che l'agevolazione in esame può essere cumulata, ricorrendone le condizioni, con quella prevista dall'art. 12 del DL 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge n. 359 dello stesso anno, concernente investimenti innovativi.

Così, nel caso, ad esempio, di un investimento innovativo di ammontare pari a 200, ove la media degli investimenti del quinquennio precedente sia 120, l'agevolazione ex art. 3 del DL n. 357 riguarderà la parte dell'investimento «eccedente» (pari a $80 = 200 - 120$) e comporterà l'esclusione dall'imposizione di un importo pari a 40 (cioè il 50 per cento di 80).

Ipotizzando che nel periodo di imposta di riferimento il reddito di impresa prodotto sia pari a 1050, che gli ammortamenti deducibili siano pari a 30 e che il reddito del periodo di imposta precedente sia stato pari a 900, risultano realizzate le condizioni previste dal predetto art. 12 del DL n. 333 del 1992, in quanto il reddito del periodo di riferimento, da considerare al netto della agevolazione prevista dall'art. 3 del DL n. 357 del 1994, eccede per più del 15 per cento quello del periodo precedente e gli investimenti innovativi (200) sono di importo superiore alla somma del maggior reddito ($150 = 1050 - 900$) e degli ammortamenti del periodo considerato (30).

Conseguentemente, il reddito di impresa agevolato ai sensi dell'art. 12 del DL n. 333 del 1992 è 75 (pari al 50 per cento della differenza tra 1050 e 900).

Complessivamente l'ammontare dell'agevolazione sarà pari a 115 (40, ex art. 3 del DL n. 357 del 1994, e 75, ex art. 12 del DL n. 333 del 1992).

3.11 Inapplicabilità dell'agevolazione per gli investimenti indiretti

Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti indiretti, effettuati, cioè tramite la sottoscrizione del capitale sociale di una società anche di nuova costituzione, in quanto il provvedimento intende favorire gli investimenti verso le attività direttamente produttive.

• Fusioni, scissioni e trasformazioni

Nel caso in cui il soggetto che opera gli investimenti sia una società che nel periodo di imposta in cui gli investimenti stessi sono effettuati o in uno precedente è stata interessata da un'operazione di fusione, ai fini del computo della media degli investimenti da confrontare con quelli del periodo di riferimento, si tiene conto della somma dei costi sostenuti per gli investimenti effettuati (al netto delle cessioni dei beni strumentali) da ogni società partecipante alla fusione.

Ai fini della individuazione dei periodi da considerare per il computo della media, si applicano i criteri illustrati al punto 3.7 avendo riguardo alla data di inizio dell'attività della società incorporante ovvero, in caso di fusione propria, a quella della società fusa che ha iniziato l'attività prima delle altre.

In caso di scissione la società beneficiaria dovrà considerare, ai fini del computo della media, anche i costi degli investimenti riferibili alla quota di patrimonio acquisita dalla società stessa, sostenuti dalla società scissa. Ove la scissione sia parziale, la società scissa dovrà considerare i costi degli investimenti da essa sostenuti, al netto di quelli riferibili alle società beneficiarie.

In caso di trasformazione si dovrà tener conto anche degli investimenti effettuati dalla società trasformata nei periodi anteriori alla trasformazione stessa.

Nel caso di società di persone che si è trasformata in società di capitali in corso di anno, il periodo che decorre dal 1 gennaio di un determinato anno alla data di trasformazione e quello che decorre dalla data di trasformazione al 31 dicembre dello stesso anno, vanno considerati come autonomi periodi di imposta, ancorché di durata inferiore all'anno; pertanto, se la trasformazione della società è avvenuta successivamente al 12 giugno 1994 i periodi di imposta da considerare ai fini della agevolazione sono ambedue compresi nell'anno 1994.

4. Immobilizzazioni finanziarie (art. 54, comma 4)

La legge n. 503 del 1994 ha aggiunto al comma 4 dell'art. 54 un periodo con il quale è stato stabilito che per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie il beneficio della rateizzazione delle plusvalenze è consentito qualora detti beni risultino iscritti come tali negli ultimi tre bilanci.

Alle cessioni di partecipazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 30 dicembre 1993 e nei due periodi successivi che, secondo la previgente normativa, davano luogo a ricavi, il regime agevolativo della rateizzazione può essere applicato soltanto a condizione che le partecipazioni stesse, comunque rappresentate (azioni o quote), risultino iscritte in modo inequivoco come immobilizzazioni negli ultimi tre bilanci, anche se

taluni di essi sono stati redatti secondo le disposizioni del codice civile vigenti anteriormente alle modifiche apportate dal D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127.

5. Interessi passivi e costi indiretti (art. 76, comma 1, lett. b)

La legge n. 503 del 1994 ha modificato i criteri di imputazione degli interessi passivi al costo dei beni, nonché dei costi diversi da quelli direttamente imputabili al bene prodotto, di cui all'art. 76, comma 1, lett. b).

In base alle nuove disposizioni, 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.

6. Opzione per l'estromissione degli immobili strumentali per destinazione degli enti non commerciali

Ai sensi dell'art. 58, comma 3-bis, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, per gli immobili strumentali per destinazione, utilizzati, alla data del 31 dicembre 1991, dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del TUIR e relativi alle attività aventi carattere assistenziale, didattico, sanitario e culturale, è stata riconosciuta la possibilità dell'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa esercitando l'opzione entro il 18 dicembre 1993.

Al riguardo, per gli immobili strumentali per destinazione per i quali non sia stata esercitata l'opzione entro detta data continua ad operare la presunzione assoluta di appartenenza all'impresa, a prescindere dall'iscrizione degli stessi nell'inventario.

Detta presunzione opera anche nel caso in cui, pur essendo stata esercitata l'opzione, sia stato omissivo il versamento dell'imposta sostitutiva (cfr. DM 29 settembre 1993).

7. Rettifiche operate dall'ufficio (art. 76, comma 6)

La legge n. 503 del 1994 ha sostituito il previgente testo del comma 6 dell'art. 76 con la seguente disposizione: "la rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi".

Con la nuova previsione si è inteso ripristinare il principio di continuità dei valori che risultava dall'assetto normativo previgente al testo unico del 1986.

Tale disposizione spiega efficacia dal 20 agosto 1994 (giorno successivo a quello di pubblicazione del provvedimento nella Gaz-

zetta Ufficiale) e, quindi, per le rettifiche operate dagli uffici tramite accertamenti notificati a decorrere dalla stessa data.

8. Scarto di emissione (art. 56, comma 3)

L'art. 8, comma 1, del DL 27 dicembre 1994, n. 719 ha previsto che tra gli interessi di cui all'art. 56, comma 3, del TUIR deve intendersi compresa anche la differenza tra il valore di rimborso e il prezzo di emissione delle obbligazioni e titoli similari. Pertanto, lo scarto di emissione concorre a formare il reddito d'impresa per l'ammontare maturato nell'esercizio, secondo il principio di competenza.

"I predetti criteri sono stati confermati dall'art. 8 del D.L. 25 febbraio 1995, n. 48, che ha reiterato il citato D.L. n. 719 del 1994, precisando, inoltre, che, ai fini del computo dello scarto di emissione si applica il criterio di maturazione per dietimi giornalieri di uguale importo e che, nel caso in cui lo scarto medesimo sia in tutto o in parte determinabile in relazione ad eventi o parametri non ancora certi o determinati alla data di emissione dei titoli, la parte dello scarto proporzionalmente riferibile al periodo di tempo intercorrente fra la data di emissione e quella in cui l'evento o il parametro assumono rilevanza, si considera interamente maturata in capo al possessore del titolo a tale ultima data. La richiamata disposizione inoltre, nel confermare la salvezza degli eventuali difformi criteri adottati nei periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 29 dicembre 1994, stabilisce, altresì che a tal fine i titoli posseduti in ciascuno degli esercizi precedenti a quello in corso alla data del 29 dicembre 1994, possono essere assunti, fino a concorrenza delle quantità possedute all'inizio del periodo di imposta in corso alla predetta data, nei limiti delle quantità esistenti al termine di ciascuno di detti esercizi e che tali titoli si considerano posseduti per l'intero esercizio".

9. Valore normale dei titoli (art. 9, comma 4, lett. a)

La legge n. 503 del 1994 ha stabilito che il valore normale è determinato "per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi relativi all'ultimo mese".

Per "mercati regolamentati" si devono intendere quelli la cui regolamentazione è disciplinata da apposite disposizioni normative.

10. Valore normale in caso di conferimento (art. 9, comma 2)

La legge n. 503 del 1994 ha stabilito che in caso di conferimenti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale delle azioni e dei titoli ricevuti se negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, senza nulla precisare per le ipotesi in cui a seguito del conferimento siano ricevuti azioni e titoli non negoziati ovvero quote. In tali ultimi casi il valore normale va determinato secondo la disposizione contenuta nel comma 4 lett. b) dello stesso art. 9 e cioè in proporzione al valore del patrimonio netto delle società o enti, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti.

7

MOD. 760/A - REDDITO COMPLESSIVO DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI**REDDITO D'IMPRESA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI IN CONTABILITÀ ORDINARIA**

Il presente modello deve essere compilato:

- dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative e dalle società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- dagli enti pubblici e privati, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- 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;
- dalle società di ogni tipo (tranne le società semplici, le società di fatto che non esercitano attività commerciali e le associazioni senza personalità giuridica tra artisti e professionisti) e dagli enti commerciali non residenti aventi stabile organizzazione nel territorio dello Stato;

tenendo conto di quanto di seguito specificato.

n DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Nei **rigi** da **A1** ad **A3** 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, tali rigi vanno integralmente compilati.

Ovviamente il contribuente può indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta per lui più agevole.

Nel **rigo A1** vanno indicati:

- la descrizione dell'attività esercitata, individuata in conformità alla classificazione delle attività economiche di cui al DM 12 dicembre 1992, contenuta in apposito fascicolo disponibile presso i competenti uffici finanziari;
- il codice di attività in vigore dal 1° gennaio 1993 rilevabile in base alla predetta classificazione delle attività economiche;
- il codice di attività desumibile dalla tabella C).

Nel **rigo A2** va indicato il luogo di esercizio dell'attività con il relativo indirizzo. Se l'attività è svolta in più luoghi deve essere indicato quello nel quale sono stati conseguiti i maggiori ricavi e, in apposito allegato, devono essere indicati gli altri, con il relativo indirizzo.

Nel **rigo A3** va indicato il luogo in cui sono conservate le scritture contabili. Se sono conservate presso terzi, occorre indicarne le generalità (o la denominazione) e l'indirizzo.

Il **rigo A4** interessa i soggetti:

- 1) che direttamente o indirettamente controllano società non residenti;
- 2) che direttamente o indirettamente sono controllati da 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 economica potenziale o attuale anche al di fuori dei casi contemplati dall'art. 2359 del codice civile. 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, 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 sono obbligati a 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 intrattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società.

In tal caso, sulla busta nella quale va inserita la dichiarazione, va barrata l'apposita casella.

Il **rigo A5** deve essere compilato dalle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata nonché dalle società e dagli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Sono esclusi dalla compilazione di detto **rigo**:

- a) 1 soggetti ai quali per la particolare attività svolta è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- b) i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività;
- c) i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- d) le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- e) le società che entro il 31 maggio 1995 abbiano formalmente deliberato lo scioglimento o la trasformazione in società commerciali di persone;
- f) le società cooperative e le società di mutua assicurazione;
- g) le società consortili;
- h) le società ed enti non residenti senza stabile organizzazione.

Ai detti soggetti non si applica, infatti, la disciplina delle "società non operative" di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 27, comma 1, del D.L. n. 41 del 1995.

Con riferimento ai soggetti indicati nella lettera b) non si considera periodo di normale svolgimento dell'attività quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria ovvero la procedura concorsuale.

Nel **rigo A5**, colonna 1, va indicato il numero dei dipendenti, intendendosi per tali quelli che intrattengono rapporti di lavoro dipendente con la società.

In tale **rigo** va indicato il numero di dipendenti che mediamente risultano alle dipendenze della società nel corso del periodo di imposta. Detto numero si ottiene normaliz-

zando il numero degli stessi in base alle giornate retribuite e tenendo conto che le giornate retribuibili per un lavoratore che ha prestato la propria attività per un intero anno sono pari a 312.

Per determinare il numero dei dipendenti presenti in media nel corso del periodo di imposta occorre, quindi:

- a) sommare il numero delle giornate retribuite che risulta dai modelli DM10 o, per i lavoratori a tempo parziale, dai modelli 01M o, per i dipendenti assunti in base ad un contratto di lavoro disciplinato dalla legislazione di un paese diverso dall'Italia, da idonea documentazione;
- b) dividere il numero complessivo delle giornate indicato nella precedente lett. a) per:
 - 312, se la società ha un periodo di imposta di durata pari a 12 mesi;
 - il numero che si ottiene ragguagliando 312 alla durata del periodo di imposta, se questo risulta superiore o inferiore a 12 mesi;
 - il numero che si ottiene ragguagliando 312 al numero delle giornate comprese nel normale periodo di esercizio dell'attività, in presenza di attività stagionali.

Per le società ed enti non residenti si tiene conto dei soli dipendenti per i quali la stabile organizzazione abbia sostenuto i relativi oneri e sui quali siano state applicate le ritenute ai sensi dell'art. 23 del DPR n. 600 del 1973.

Nel **rigo A5**, colonna 2, va indicato l'ammontare complessivo dei ricavi e degli incrementi di rimanenze risultanti dal conto economico.

In particolare, deve essere indicata, per i ricavi, la somma degli importi risultanti dalle voci 1 e 5 dello schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del cod.civ.. Per quanto riguarda gli incrementi delle rimanenze rilevano le variazioni positive delle voci 2, 3 e 11.

I soggetti indicati nell'art. 113 del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, e cioè quelli che svolgono in via prevalente, non nei confronti del pubblico, le attività finanziarie di cui all'art. 106, comma 1, dello stesso decreto, devono indicare, oltre ai ricavi e agli incrementi di rimanenze, i proventi finanziari, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico.

Se tali soggetti redigono il bilancio secondo lo schema previsto dall'art. 2425, cod. civ., gli stessi devono indicare nel **rigo A5**, colonna 2, oltre ai ricavi e agli incrementi di rimanenze risultanti dalle voci del conto economico sopraindicate, anche gli importi indicati come proventi finanziari nelle voci 15 e 16 di detto schema di conto economico; i soggetti che, invece, redigono il bilancio in base al D.Lgs. n. 87 del 1992 e al provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, devono indicare la somma degli importi risultanti nelle voci 10, 20, 30, 40 e 70 del previsto schema di conto economico. Qualora la società o l'ente abbia indicato nella colonna 1 del **rigo A5** un numero di dipendenti inferiore a 5 e nella colonna 2 del medesimo **rigo** un importo inferiore a 800 milioni, tale soggetto si considera non operativo e pertanto deve compilare il prospetto per la determinazione del reddito imponibile minimo, posto nella quarta pagina del presente modello.

Le società e gli enti non residenti che svolgono attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione devono indicare i ricavi e gli incrementi di rimanenze relativi all'attività svolta in Italia.

n PROSPETTO DEI DATI DI BILANCIO

Il prospetto dei dati di bilancio deve essere compilato dai soggetti tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema di bilancio previsto dal decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127; sono pertanto esclusi dall'obbligo della compilazione di tale prospetto gli enti creditizi e finanziari e gli altri soggetti (come, ad esempio, gli enti non commerciali) non tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema previsto dal suddetto provvedimento.

Gli ammontari da indicare nei righe devono essere desunti dagli schemi di stato patrimoniale e di conto economico redatti secondo i criteri indicati negli articoli 2424 e seguenti del codice civile, con l'avvertenza che alcune voci vanno espresse nel prospetto secondo le diverse aggregazioni richieste.

Delle voci dello stato patrimoniale deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. In caso di non comparabilità le voci relative all'esercizio precedente devono essere adattate.

Si precisa che nella sezione "ALTRI DATI" vanno indicati sia gli ammortamenti anticipati effettuati nell'esercizio secondo i criteri di cui all'art. 67, comma 3 del TUIR sia l'ammontare delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze attive conseguite nell'esercizio, ad esclusione di quelle di cui all'art. 55, comma 3, lettera b), del TUIR (vedere "Le novità della disciplina del reddito di impresa" contenute nelle istruzioni comuni ai modelli 760/A, 760/C e 760/D).

n DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO 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 A45** o **A46**, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni del testo unico stesso.

Si ricorda che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai contribuenti in regime 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 dei cessionari o committenti. Tale circostanza deve risultare dalle fatture o dagli altri documenti comprovanti l'effettuazione delle operazioni.

Variazioni in aumento e in diminuzione

Con riferimento al **rigo A47**, si fa presente che, ai sensi dell'art. 54, comma 4, 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 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 va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui le plusvalenze sono state realizzate o le sopravvenienze sono state conseguite, compilando il "pro-

spetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive".

In tal caso, occorre apportare una variazione in diminuzione, da indicare nel **rigo A75**, per l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive da rateizzare indicate nel rigo A113 del predetto prospetto ed una variazione in aumento, da indicare nel **rigo A47**, per l'ammontare della quota costante evidenziata nel rigo A114 del predetto prospetto.

Nello stesso **rigo A47** 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 A48**, si fa presente che ai sensi dell'art. 55, comma 3, lettera 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 nono; 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 dell'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".

L'ammontare dei proventi non accantonati nell'apposita riserva che si intende rateizzare, va evidenziato nel rigo A115 del predetto prospetto. In tal caso l'importo imputato a conto economico, va indicato nel **rigo A76** e quello della quota costante, evidenziato nel rigo A116 del prospetto stesso, va indicato nel **rigo A48**, unitamente alla quota costante, imputabile al reddito dell'esercizio, dei proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità nel precedente periodo d'imposta (vedere "Le novità della disciplina del reddito d'impresa" contenute nelle istruzioni comuni ai modelli 760/A, 760/C e 760/D).

Nel caso di partecipazione della società o ente in società di tipo personale, residenti nel territorio dello Stato, o in GEIE - Gruppo europeo di interesse economico - residente nel territorio dello Stato, si deve tener conto della quota di reddito imputata alla società o ente dichiarante, ai sensi dell'art. 5, che va indicata nel **rigo A49** o della perdita imputata a tali soggetti dal GEIE, che va indicata tra le altre variazioni in diminuzione, mentre l'ammontare degli utili (o delle perdite) imputate al conto economico va indicato nel **rigo A77** (o, tra le altre variazioni in aumento). (Vedere in **appendice** la voce "Partecipazione di società di capitali in società di persone").

I redditi dei terreni e dei fabbricati che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa nè 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) per gli immobili situati nel territorio dello Stato e, a norma dell'art. 84, per quelli situati all'estero.

Pertanto nei **rigli A51** e **A78** vanno indicati, rispettivamente, le spese e i proventi contabilizzati e nel **rigo A50** va indicato il reddito determinato in base alle risultanze catastali o alle norme sopra menzionate.

Al riguardo, si fa presente che, per l'anno 1994, per effetto dell'art. 31 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ai soli fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi dominicali e agrari sono rivalutati rispettivamente del 37 e 32 per cento.

Si ricorda che, in base alla lettera c) del comma 2 dell'art. 51, i redditi dei terreni derivanti dalle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti ivi stabiliti, sono considerati redditi d'impresa ove delle attività siano esercitate dai soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87. Conseguentemente, nei confronti di tali soggetti, nonché delle società e degli enti commerciali non residenti, il reddito derivante da tali attività va determinato secondo gli ordinari criteri previsti dal capo VI del titolo I del TUIR, fermo restando che i terreni su cui le attività stesse vengono svolte non sono produttive di reddito dominicale, ai sensi dell'art. 24, comma 2.

u Riservato agli enti non commerciali

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, lettera c), devono indicare:

- nel **rigo A50** il reddito agrario per l'attività compresa nei limiti;
- nel **rigo A51** la parte dei costi imputabili all'attività compresa nei limiti;
- nel **rigo A78** il valore dei prodotti agricoli e zootecnici (riferibili all'attività compresa nei limiti) venduti ovvero impiegati nell'attività commerciale.

I soggetti che esercitano sui terreni allevamento di animali in misura eccedente i limiti stabiliti dall'art. 29, comma 2, lettera b), determinano il reddito di detta parte eccedente in misura forfetaria ai sensi del successivo art. 78, ferma restando la facoltà, in sede di dichiarazione, di non avvalersi dell'art. 78 e di determinare il reddito in modo analitico.

In caso di determinazione forfetaria devono essere inseriti:

- a) tra le variazioni in aumento:
 - nel **rigo A50** il reddito agrario;
 - nel **rigo A72** il reddito determinato ai sensi dell'art. 78 (desunto dal modello 760/E1, rigo E1 45, col. 5);
 - nel **rigo A51** tutti i costi effettivi connessi all'attività di allevamento;
- b) tra le variazioni in diminuzione:
 - nel **rigo A78** tutti i ricavi effettivi dell'attività predetta.

In caso di determinazione analitica devono essere inseriti:

- a) tra le variazioni in aumento:
 - nel **rigo A50** il reddito agrario;
 - nel **rigo A51** i soli costi riferibili alla parte di attività compresa nei limiti;
- b) tra le variazioni in diminuzione:
 - nel **rigo A78** i soli ricavi riferibili all'attività compresa nei limiti.

*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 A1**, 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 A51** tutti i costi effettivamente connessi all'attività di agriturismo;
- nel **rigo A88** i ricavi conseguiti con l'esercizio di tale attività;
- nel **rigo A72** il 25 per cento dei predetti ricavi.

Nei **rigli A52, A53 e A54** devono essere indicati gli ammontari delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma degli artt. 59, 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) (vedere in **appendice** la voce "Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale").

In relazione al **riglo A55** si osserva che a norma dell'art. 62, comma 3, i compensi spettanti agli amministratori, determinati in misura fissa o a titolo di partecipazione agli utili, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. Pertanto, i compensi imputati al conto economico dell'esercizio, ma non corrisposti, devono formare oggetto di variazione in aumento.

Nel **riglo A56** deve essere indicata la parte dell'ammontare contabilizzato 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 **riglo A57** 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 D.P.R. n. 643 del 1972 è ammessa in deduzione per quote costanti nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi. Pertanto nel **riglo A58** va indicato l'intero importo dell'INVIM decennale imputata al conto economico e nel **riglo A80** 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 **riglo A59** 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 **riglo A60** va indicato l'ammontare di tutte le erogazioni liberali, ad esclusione di quelle previste dalla lettera c-quater) del comma 2 dell'art. 65 e di quelle previste dall'art. 14-bis, comma 1, del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22, a favore delle fondazioni, delle associazioni e degli enti, individuati con decreti dei prefetti delle province interessate, effettuate con il fine di portare aiuto alle popolazioni del Nord Italia colpite dall'alluvione del mese di novembre 1994.

Nel **riglo A61** 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 **riglo A68** vanno indicate le variazioni in aumento dipendenti da accantonamenti per rischi di cambio non deducibili in tutto o in parte (vedere in **appendice** la voce "Operazioni in valuta").

Nel **riglo A71** 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.

Nei **rigli A72 e A73** vanno indicate le variazioni in aumento diverse da quelle espressamente elencate. Si ricomprendono in tali rigli, fra l'altro, anche:

- 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 codice civile, che si rendono 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).

In detti rigli vanno altresì indicati i componenti positivi non annotati nelle scritture contabili qualora il contribuente intenda avvalersi dei cc.dd. "ravvedimenti operosi".

u "Ravvedimento operoso" ai fini penali
(Art. 1, 4° comma, DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516).

Tale norma prevede la non punibilità agli effetti penali della omessa annotazione nelle 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, 4° comma, lettera c), del DL n. 429 del 1982, non si considerano omesse le annotazioni relative ad operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte.

u "Ravvedimento operoso" ai fini amministrativi

(Art. 55, 4° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Tale norma prevede che se i ricavi non annotati nelle scritture contabili sono specificamente indicati nella relativa dichiarazione dei redditi e sempre che le violazioni previste dall'art. 51 dello stesso decreto non siano già state constatate, non si fa luogo all'applicazione delle relative pene pecuniarie qualora, anteriormente alla presentazione della dichiarazione, sia stato eseguito ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera d), della legge n. 413 del 1991. Il versamento diretto al concessionario del servizio della riscossione di una somma pari al 5 per cento dei ricavi non annotati nelle scritture contabili.

*Gli estremi di detto versamento vanno indicati nell'apposito **riglo A117**.*

Nel **riglo A79** 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, nonché i compensi corrisposti agli amministratori delle società e degli enti commerciali, ad esclusione di quelli che dovevano essere legittimamente dedotti nell'esercizio di competenza.

Nel **riglo A83** va indicato l'importo corrispondente al 60 per cento degli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, non residenti nel territorio dello Stato, i quali sono tassabili, in base all'art. 96, per il 40 per cento del loro ammontare nel periodo di imposta nel quale sono percepiti (ma si computano per l'intero ammontare ai fini delle disposizioni relative alla maggiorazione di conguaglio di cui agli artt. 105, 106 e 107). Ai fini del computo del credito per le imposte pagate all'estero, di cui all'art. 15, l'imposta pagata all'estero va assunta nello stesso limite del 40 per cento.

Nel **riglo A84** va indicato il 95 per cento degli utili distribuiti da società cc.dd. "figlie" residenti in Paesi della UE, che fruiscono dell'esenzione di cui all'art. 96-bis, comma 1 (vedere in **appendice** la voce "Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis)"). Nel **riglo A85** va indicato, qualora imputato al conto economico, l'ammontare 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.

(Vedere in **appendice** la rispettiva voce "Crediti di imposta").

Nel **riglo A86** va indicato l'ammontare di reddito esente ai fini IRPEG, per il quale deve essere compilato "il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali" posto nella quarta pagina del modello base secondo le istruzioni alla compilazione di detto prospetto.

I soggetti che hanno realizzato investimenti e che, ricorrendone le condizioni, fruiscono dell'agevolazione prevista dall'art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, devono indicare nel **rigo A87** il 50 per cento della differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta, assunto al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo e la media degli investimenti realizzati nei cinque periodi precedenti (vedere "Le novità della disciplina del reddito di impresa" contenute nelle Istruzioni comuni ai Modd. 760/A, 760/C e 760/D).

Si ricorda che i soggetti che hanno compilato anche il Mod. 760/E1 devono tener conto pure degli investimenti effettuati nell'esercizio dell'attività di allevamento.

Nei **rigli A88 e A89** vanno indicate le variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate.

Si fa presente che per effetto dell'art. 75, comma 4, tra le altre variazioni in diminuzione possono essere indicate 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. In ogni caso non sono deducibili i costi e gli oneri che non sono stati registrati nelle apposite scritture contabili prescritte ai fini delle imposte sui redditi (registro dei beni ammortizzabili).

Nel **rigo A91** va indicato il reddito o la perdita, risultante dalla somma algebrica tra l'utile (o la perdita) di **rigo A45** (o **A46**) e la differenza tra le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione.

Nel **rigo A92** vanno indicate le erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, ad esclusione di quelle previste dalla lettera c-*quater*) dello stesso comma e di quelle previste dall'art. 14-bis, comma 1, del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22.

L'ammontare deducibile di tali erogazioni va determinato applicando le percentuali previste da tali norme al reddito di rigo A91, assunto però al netto delle erogazioni stesse.

Nell'ipotesi in cui l'importo di rigo A91 è di segno positivo, la differenza tra il reddito di rigo A91 e le erogazioni liberali indicate nel rigo A92 va indicata nel **rigo A93**.

Si fa presente che i soggetti che hanno effettuato investimenti innovativi e che, ricorrendone le condizioni, fruiscono dell'agevolazione prevista dall'art. 12 del DL 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, devono indicare nel **rigo A94** il reddito di rigo A93 al netto del 50 per cento del reddito agevolato. Detto importo agevolato è pari alla differenza tra il reddito di rigo A93 e il reddito d'impresa dichiarato ai fini dell'imposta personale nel periodo d'imposta precedente.

Nell'ipotesi in cui nel rigo A91 sia stata indicata una perdita, la stessa va riportata nel **rigo A95**. Relativamente agli enti non commerciali, tale perdita va diminuita 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.

n DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO AI FINI DELL'IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI

Agli effetti dell'imposta locale 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 A91, da indicare nel **rigo A96**, occorre considerare quegli elementi reddituali che differenziano, aumentandolo o diminuendolo, il reddito ai fini ILOR, rispetto a quello determinato ai fini IRPEG.

Tra le variazioni in diminuzione dell'importo di rigo A96 vanno indicati, nel **rigo A101** i redditi dei fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi 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 (vedere in **appendice** la voce "Esclusione dall'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 ricalcolato.

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 A99** o nel **rigo A107**.

Nel **rigo A105** va indicato il residuo 40% non dedotto nel rigo A83 nonché il residuo 5% non dedotto nel rigo A84.

Nel **rigo A106** va l'ammontare del reddito esente ai fini ILOR per il quale deve essere compilato il "prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali" posto nella quarta pagina del modello base secondo le istruzioni alla compilazione del prospetto stesso.

Nel **rigo A110** va indicato l'importo delle erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, ad esclusione di quelle previste dalla lettera c-*quater*) dello stesso comma e di quelle previste dall'art. 14-bis del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22.

L'ammontare deducibile di tali erogazioni liberali va determinato applicando le percentuali previste da tali norme al reddito di cui al **rigo A109**, assunto però al netto delle erogazioni stesse.

Nel **rigo A111** va indicata la differenza, tra il reddito di rigo A109 e l'importo di rigo A110.

I soggetti che hanno effettuato investimenti innovativi e che, ricorrendone le condizioni, fruiscono dell'agevolazione prevista dall'art. 12 del DL 11 luglio 1992, n. 333, devono indicare nel **rigo A112** il reddito di rigo A111 al netto del 50 per cento del reddito agevolato. Detto importo agevolato è pari alla differenza tra il reddito di rigo A111 e il reddito d'impresa dichiarato ai fini ILOR nel periodo d'imposta precedente.

n PROSPETTO DEI CREDITI

La compilazione del prospetto dei crediti consente al contribuente di effettuare il necessario raccordo tra le svalutazioni dei crediti e gli accantonamenti agli appositi fondi operati in bilancio e quelli riconosciuti ai fini fiscali.

La necessità di tale compilazione è determinata dal fatto che l'art. 71, anche dopo la riformulazione operata dal DL 29 giugno 1994, n. 416, ripropone un meccanismo di determinazione degli oneri deducibili connessi alla valutazione dei crediti analogo a

quello dell'art. 71 nel testo previgente. Infatti il parametro da assumere per il computo del limite delle svalutazioni fiscalmente deducibili, che comprende anche gli eventuali accantonamenti ad appositi fondi di copertura dei rischi su crediti costituiti in conformità a disposizioni di legge, rimane il valore nominale o di acquisizione dei crediti, ancorché lo schema di bilancio introdotto dai decreti legislativi n. 127 del 1991 e n. 87 del 1992 preveda che i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione.

Pertanto, 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 01**, va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti al termine dell'esercizio precedente (somma dei rigli 09, 10 e 11 del prospetto dei crediti del Mod. 760/A/94) e, in **colonna 2** la parte di tale ammontare costituito da svalutazioni e accantonamenti fiscalmente dedotti.

Nel **rigo 02**, va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare delle perdite su crediti dell'esercizio, e, in **colonna 2**, quello delle perdite dedotte ai sensi dell'art. 66, che è comprensivo 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 03**, va indicata, la differenza degli importi dei rigli 01 e 02.

Nel **rigo 04**, va indicato, in **colonna 1**, l'importo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti agli appositi fondi di copertura per rischi su crediti, effettuati in sede di bilancio, 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 riprese di valore relative a crediti svalutati in precedenti esercizi. Si fa presente che l'importo di colonna 2 di rigo 04 non può eccedere il limite dello 0,50 per cento del valore dei crediti indicati nel **rigo 06** della medesima colonna.

Nel **rigo 05** va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultante in bilancio e, in **colonna 2**, la parte di detto importo fiscalmente dedotta. In tale rigo va compreso altresì l'importo del fondo rischi bancari generali o del fondo rischi finanziari generali per la parte riveniente dalla riclassificazione del fondo di copertura per rischi su crediti, come consentito dall'art. 42, comma 2, del decreto legislativo n. 87 del 1992.

Si fa presente che l'importo di rigo 05, colonna 2, non può eccedere il limite del 5 per cento dei crediti risultanti in bilancio, indicati nel **rigo 06** della medesima colonna e che detto importo non può essere superiore a quello di colonna 1 dello stesso rigo 05.

Nel **rigo 06**, va indicato, in **colonna 1**, il valore dei crediti che è stato indicato 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.

Tale valore è assunto:

- al netto dei risconti passivi e al lordo dei ratei attivi calcolati sui crediti stessi;
- al netto delle perdite dedotte sui medesimi crediti nel periodo d'imposta e in quelli precedenti, ai sensi dell'art. 66.

Nello stesso rigo 06 in colonna 2 va altresì compresa, ai sensi dell'art. 71, comma 2, la contropartita contabile delle rivalutazioni delle operazioni "fuori bilancio" iscritta nell'attivo in applicazione dei criteri previsti nell'art. 103-bis.

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.

n PROSPETTO DEI DATI CONCERNENTI LA MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

Il presente prospetto, che va compilato dalle società ed enti di cui al comma 1, lettere a) e b) dell'art. 87, è formato da due sezioni.

Nella prima sezione (calcolo della maggiorazione di conguaglio) vanno indicate:

- **rigo 01**, le somme distribuite ai soci o partecipanti sull'utile dell'esercizio, al netto della parte assegnata alle azioni di risparmio al portatore;
- **rigo 02**, le somme distribuite sull'utile dell'esercizio non soggette a maggiorazione di conguaglio, in quanto non eccedono il 64 per cento del reddito dichiarato dell'esercizio (al lordo delle perdite riportate da precedenti esercizi) o, per la parte eccedente, in quanto coperta dalla franchigia non utilizzata negli esercizi precedenti, indicata nel rigo 12 ovvero in quanto corrispondente agli utili fruenti dell'agevolazione di cui all'art. 14, comma 5, della legge 1° marzo 1986, n. 64 o agli utili esenti ex art. 96-bis, comma 1;
- **rigo 03**, le somme distribuite sull'utile dell'esercizio soggette a maggiorazione di conguaglio e l'importo della maggiorazione stessa;
- **rigo 04**, le riserve o altri fondi distribuiti nel corso dell'esercizio, al netto della parte assegnata alle azioni di risparmio al portatore;
- **rigo 05**, le riserve o altri fondi di rigo 04, per la parte non soggetta a maggiorazione di conguaglio;
- **rigo 06**, riserve o altri fondi di rigo 04, per la parte soggetta a maggiorazione di conguaglio e l'importo della maggiorazione stessa.

Nella seconda sezione (entità delle riserve) nei **rigi da 07 a 11** vanno indicate, per gruppi, le riserve esistenti alla data di chiusura dell'esercizio a seconda della categoria di appartenenza.

Con riguardo agli incrementi, va tenuto presente che le riserve formate con gli utili di esercizio in sede di approvazione del bilancio si intendono costituite nel periodo d'imposta in cui è intervenuta la relativa delibera e pertanto vanno evidenziate nell'anzidetta sezione seconda, nella dichiarazione relativa allo stesso periodo d'imposta.

Si ricorda che in conformità a quanto stabilito con circolare n. 10 del 10 aprile 1991, in caso di distribuzione delle riserve e fondi di rigo 07, si intendono distribuiti per primi quelli affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che attribuiscono al socio percettore il credito di imposta sui dividendi in misura pari al 25 per cento.

Nel **rigo 07-bis**, vanno indicate le riserve o altri fondi che si considerano formati con gli utili generati da dividendi cc. dd. "comunitari" distribuiti, da società cc. dd. "figlie" residenti nella UE di cui all'art. 96-bis.

Con riguardo a tali utili, si fa presente che:

- il loro importo va determinato tenendo conto che essi concorrono alla formazione dell'utile civilistico per la parte che eccede l'utile che si sarebbe formato in assenza dei dividendi fruenti del regime di cui all'art. 96-bis;
- essi si devono considerare distribuiti, qualora la società non disponga di utili assoggettati all'IRPEG e, in ogni caso, prima della di-

stribuzione degli utili assoggettabili alla maggiorazione di conguaglio.

Ai fini dell'applicazione del comma 8 dell'art. 105 si precisa che le riserve formate con i dividendi "comunitari" di cui al rigo 07-bis si presumono distribuite dopo le riserve formate con gli utili già assoggettati ad IRPEG (di cui al rigo 07). Poiché l'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 96-bis dispone che le regole innanzi illustrate trovano applicazione nei confronti di ogni successivo percettore di utili direttamente o indirettamente formati con i dividendi fruenti del regime di cui all'art. 96-bis, le regole medesime devono essere osservate anche dalle società che hanno percepito utili dalle società cc. dd. "matri" o da società a loro volta socie di queste. Si precisa inoltre che gli utili che si considerano formati con i dividendi "comunitari" devono essere indicati in apposita distinta da allegare alla dichiarazione.

Con riferimento al **rigo 12**, relativo alla franchigia non utilizzata nell'esercizio, si precisa che:

- in base all'art. 105, comma 3, ed in aderenza a quanto già affermato con la circolare n. 8 del 16 marzo 1984, detta franchigia si evidenzia nella sola ipotesi in cui l'utile di esercizio, quale che sia la sua destinazione, risulti inferiore al 64 per cento del reddito dichiarato al lordo delle perdite riportate da precedenti esercizi e si quantifica nella differenza tra i predetti importi;
- ove la società già detenga riserve e fondi soggetti a maggiorazione di conguaglio nella misura ordinaria, la predetta franchigia dovrà essere utilizzata per affrancare dette riserve e fondi dalla maggiorazione con conseguente trasferimento, per un pari importo, di dette riserve e fondi dal rigo 08 al rigo 07 del prospetto;
- solo quando non esistano riserve e fondi soggetti a maggiorazione ovvero quando questi non siano sufficienti ad assorbire l'intero ammontare della suindicata franchigia, quest'ultima troverà collocazione nel rigo 12 in attesa di essere utilizzata per affrancare utili di esercizi successivi eccedenti il limite del 64 per cento del predetto reddito. Tale collocazione dovrà essere evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stato approvato il bilancio.

n PROSPETTO PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE MINIMO DELLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Il presente prospetto va compilato dalle società che sono considerate non operative in quanto hanno indicato nel rigo A5 un numero di dipendenti inferiore a 5 e un importo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi inferiore a 800 milioni.

Nel rigo 01 va indicato il patrimonio netto della società, così come risulta dallo stato patrimoniale alla data di chiusura del periodo d'imposta, senza tenere conto dell'utile o della perdita dell'esercizio.

Nel rigo 02 vanno indicati i finanziamenti effettuati dai soci o dai terzi destinati ad immobilizzazioni aziendali. I finanziamenti dei soci e dei terzi si considerano destinati alle immobilizzazioni aziendali solo nei limiti del loro ammontare totale corrispondente alla differenza tra il costo complessivo delle immobilizzazioni stesse iscritto nell'attivo e l'ammontare del patrimonio netto suindicato.

Ad esempio, qualora il valore delle immobilizzazioni aziendali iscritto nell'attivo sia pari a 100, il patrimonio netto sia 40 e i finanziamenti di soci e di terzi siano 80, l'ammontare da indicare nel rigo 02 sarà pari a 60. Nes-

sun importo andrà indicato, invece, in tale rigo qualora il patrimonio netto risulti pari o superiore a 100.

Nel rigo 03 va indicato il reddito imponibile minimo pari al 2 per cento della somma degli importi indicati nei rigi 01 e 02. Detto importo non può comunque essere inferiore a 8 milioni di lire, salvo che per le società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto - di cui ai rigo 01 - non è superiore a 40 milioni di lire, per le quali il reddito minimo non può, comunque, essere inferiore a 4 milioni di lire e per quelle il cui patrimonio netto è superiore a 40 milioni di lire ma non a 150 milioni (per le quali detto reddito minimo non può essere inferiore a 6 milioni di lire).

La disciplina normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge.

Pertanto, i soggetti interessati dovranno procedere al raffronto tra il reddito imponibile minimo indicato nel rigo 03 e il reddito indicato nel rigo 16 del Mod. 760/M, aumentato degli importi non assoggettati ad imposizione per effetto di specifiche disposizioni agevolative, quali, ad esempio:

- proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- 60 per cento degli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, non residenti nel territorio dello Stato;

- 95 per cento degli utili distribuiti da società "figlie" residenti in paesi della U.E.;

- reddito esente ai fini IRPEG;
- reddito reinvestito ai sensi dell'articolo 3 del D.L. 10 giugno 1994 n. 357;
- reddito agevolato ai sensi dell'art. 12 del D.L. 11 luglio 1992, n. 333.

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 16 del Mod. 760/M di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

8

MOD. 760/C - REDDITI DI IMPRESA SENZA CONTABILITÀ SEPARATA

Il presente modello va compilato dagli enti non commerciali residenti e da quelli non residenti, aventi nel territorio dello Stato 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, come modificato dall'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, 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 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai contribuenti 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 dei cessionari o committenti. Tale circostanza deve risultare dalle fatture o dagli altri documenti comprovanti l'effettuazione delle operazioni.

Nei **rigli C1, C2 e C3** 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, tali rigli vanno integralmente compilati.

Ovviamente il contribuente può indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta per lui più agevole.

Nel **rigo C1** vanno indicati:

- la descrizione dell'attività esercitata individuata in conformità alla classificazione delle attività economiche di cui al DM 12 dicembre 1992, contenuta in apposito fascicolo disponibile presso i competenti uffici finanziari;
- il codice di attività in vigore dal 1° gennaio 1993 rilevabile dalla predetta classificazione delle attività economiche;
- il codice di attività in vigore fino al periodo d'imposta 1990, desumibile dalla tabella C).

Nel **rigo C2** va indicato il luogo di esercizio dell'attività con il relativo indirizzo. Se l'attività è svolta in più luoghi deve essere indicato quello nel quale sono stati conseguiti i maggiori ricavi e, in apposito allegato, devono essere indicati gli altri, con il relativo indirizzo.

Nel **rigo C3** va indicato il luogo in cui sono conservate le scritture contabili. Se sono conservate presso terzi occorre indicarne le generalità (o la denominazione) e l'indirizzo.

Nel **rigo C4** 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 C5** 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 **rigli da C6 a C9** vanno utilizzati per determinare il reddito di impresa agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Nel **rigo C6** vanno indicati i ricavi e gli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, comprese le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive e le rimanenze finali.

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 concor-

so 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 il "prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive".

Si fa presente, inoltre, che ai sensi dell'art. 55, comma 3, lettera 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 nono; 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 dell'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 conseguiti, compilando il "prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive". Pertanto tra i componenti del rigo C6 va indicata la quota costante imputabile all'esercizio, evidenziata nei **rigli C19 e C21** del "prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive", nonché la somma delle quote costanti di plusvalenze realizzate e di sopravvenienze conseguite in precedenti periodi d'imposta.

Nel **rigo C7** 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 C8** vanno indicate le spese e gli altri componenti negativi di cui al precedente rigo C5 per la parte di essi corrispondente al rapporto tra l'ammontare di rigo C6 e l'ammontare di rigo C4.

I soggetti che hanno realizzato investimenti e che ricorrono alle condizioni fruiscono dell'agevolazione prevista dall'art. 3 del DL 10 giugno 1994 n. 357 convertito dalla legge 8 agosto 1994 n. 489 devono indicare

nel **rigo C9** e nel **rigo C15** il 50 per cento della differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta assunto al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo e la media degli investimenti realizzati nei cinque periodi precedenti (vedere "**Le novità della disciplina del reddito di impresa**" contenute nelle istruzioni comuni ai Modd. 760/A, 760/C e 760/D). Il reddito netto (o la perdita) di **rigo C11** è costituito dalla differenza tra l'ammontare di rigo C6 e il totale di rigo C10.

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 ILOR.

Nel **rigo C17** va indicata la differenza tra l'ammontare di **rigo C12** e il totale di **rigo C16**; 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 misu-

ra 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 D.P.R. 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.

9

MOD. 760/D - 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 D.P.R. 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.

Tale modello deve essere altresì compilato dai predetti soggetti, che hanno intrapreso l'esercizio di impresa commerciale nel presente esercizio e per detto esercizio hanno tenuto la contabilità semplificata.

Per le imprese che esercitano contemporaneamente 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.

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

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 riquadro in alto a destra vanno indicati la denominazione ed il codice fiscale dell'ente.

n DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Nei **rigli D1, D2 e D3** vanno indicati solo i dati variati rispetto a quelli evidenziati nella precedente dichiarazione. Se nel precedente periodo d'imposta non è stato presentato il presente modello, tali rigli vanno integralmente compilati.

Ovviamente il contribuente può indicare anche i dati non variati se queste modalità di compilazione risulta per lui più agevole.

Nel **riglo D1** va indicato:

– **campo 1**, la descrizione dell'attività esercitata, individuata in conformità alla classificazione delle attività economiche di cui al DM 12 dicembre 1992 e contenuta in apposito fascicolo disponibile presso i competenti uffici finanziari.

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, devono indicare, oltre all'attività esercitata, il riferimento a quest'ultima norma;

– **campo 2**, il codice di attività in vigore dal 1° gennaio 1993 rilevabile dalla predetta classificazione delle attività economiche;

– **campo 3**, il codice di attività secondo la precedente codifica in vigore fino al periodo d'imposta 1990 rilevabile dalla tabella C).

In caso di esercizio di più attività i codici vanno indicati con riferimento all'attività prevalente sotto il profilo dell'entità dei ricavi conseguiti.

Nel **riglo D2** da **campo 1** a **campo 4**, va indicato il luogo di esercizio dell'attività con il relativo indirizzo.

Se l'attività è svolta in più luoghi deve essere indicato quello nel quale sono stati conseguiti i maggiori ricavi.

Nel **riglo D3** va indicato il luogo in cui sono conservate le scritture contabili. Se le scritture contabili sono conservate presso terzi, vanno indicate anche le generalità o la denominazione di questi ultimi.

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

Nei **rigli** da **D4** a **D11** sono elencati i componenti positivi di reddito.

Nel **riglo D4** va indicato l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53, ad esclusione di quelli previsti dalla lettera c) del comma 1 dello stesso articolo (dei quali si deve tener conto per la determinazione dell'utile netto o della perdita netta indicati rispettivamente nei rigli D5 o D18).

Ai fini della compilazione dell'apposito spazio del **riglo D4**, si precisa che lo stesso va utilizzato dai soggetti che esercitano attività di agriturismo, di cui alla citata legge n. 730 del 1985, per indicarci l'ammontare dei ricavi derivanti dall'esercizio di detta attività.

A tale proposito, si fa presente che 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, singoli od associati, e dai loro familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in

rapporto di connessione e complementarietà rispetto alle attività tipicamente agricole (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame) che devono comunque rimanere principali rispetto a quelle agrituristiche. Tali soggetti, ai fini della determinazione del reddito attribuibile all'attività di agriturismo, devono indicare nel **riglo D24**, esclusivamente il 75 per cento di detti ricavi, quali costi forfetariamente riconosciuti.

Le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fini di lucro e le 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, devono indicare nel **riglo D1**, oltre all'attività esercitata, il riferimento alla predetta legge, e ai fini della determinazione del reddito devono indicare nel **riglo D4**, l'ammontare dei corrispettivi, nel **riglo D24** il 94 per cento dei predetti corrispettivi, quali costi forfetariamente riconosciuti, e nel **riglo D7** le plusvalenze realizzate.

Si ricorda che per poter fruire dell'opzione per la determinazione forfetaria del reddito le dette associazioni devono aver conseguito nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 24 novembre 1994 proventi derivanti dall'attività commerciale per un importo non superiore a L. 114.510.000 (vedi DPCM 24 novembre 1994 in G.U. n. 295 del 19 dicembre 1994).

Nel **riglo D5** va indicato 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.

Nel **riglo D6** vanno indicati i corrispettivi non annotati nelle scritture contabili qualora il contribuente intenda avvalersi delle seguenti disposizioni:

u "Ravvedimento operoso" ai fini penali
(Art. 1, 4° comma, DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516).

Tale norma prevede la non punibilità agli effetti penali della omessa annotazione nelle 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 annotato 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 nel

la 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, 4° comma, lettera c), DL n. 429 del 1982, non si considerano omesse le annotazioni relative ad operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte.

u "Ravvedimento operoso" ai fini amministrativi

(Art. 55, 4° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Tale norma prevede che se i ricavi non annotati nelle scritture contabili sono specificamente indicati nella relativa dichiarazione dei redditi e sempre che le violazioni previste dall'art. 51 dello stesso decreto non siano già state constatate, non si fa luogo all'applicazione delle relative pene pecuniarie qualora, anteriormente alla presentazione della dichiarazione, sia stato eseguito ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera d), della legge n. 413 del 1991. Il versamento diretto al concessionario del servizio della riscossione di una somma pari al 5 per cento dei ricavi non annotati nelle scritture contabili.

*Gli estremi di detto versamento vanno indicati nell'apposito **riglo D41**.*

Nel **riglo D7** 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 **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 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".

Pertanto, nel presente **riglo** va indicato l'intero ammontare delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze conseguite nel periodo d'imposta e/o la quota costante evidenziata nel **riglo D38** relativa a quelle, da indicare nel **riglo D37**, che si intendono rateizzare.

Va inoltre indicata nello stesso **riglo D7** la somma delle quote costanti imputabili al reddito dell'esercizio di plusvalenze realizzate e di sopravvenienze conseguite in precedenti periodi d'imposta.

Nel **riglo D8** va indicato l'ammontare delle sopravvenienze attive di cui all'art. 55, ad esclusione di quelle previste nel comma 2 (da indicare nel **riglo D7**).

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 nono.

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 delle sopravvenienze attive". Relativamente ai proventi incassati nel periodo d'imposta, da evidenziare nel **rigo D39**, la scelta va effettuata indicando nel **rigo D40** la quota costante (vedere "**Le novità del reddito d'impresa**" contenute nelle istruzioni comuni al Mod. 760/A, 760/C e 760/D).

Nello stesso rigo D8 va altresì indicata la quota costante imputabile al reddito dell'esercizio dei proventi conseguiti nel precedente periodo d'imposta.

Nel **rigo D9** vanno indicati 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/B (vedere in **appendice** la voce "Crediti d'imposta").

Nel **rigo D10** 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);
- 3) opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione (art. 60).

Si ricorda che le imprese minori che si sono avvalse delle disposizioni di cui agli artt. 34 e 38 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e che a norma dell'art. 33, comma 10, della legge stessa, hanno apportato, nella dichiarazione relativa ai redditi 1991, variazioni in aumento alle quantità o ai valori delle rimanenze di cui agli artt. 62 del D.P.R. n. 597 del 1973 e 59 del TUIR, devono far concorrere alla formazione del reddito d'impresa, nella presente dichiarazione, l'importo della quarta quota costante dell'ammontare di reddito derivante dalle suddette variazioni o, comunque, la parte residua, nel caso sia cessata l'attività nel presente periodo d'imposta.

Al riguardo va redatto un prospetto da cui risulti distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio di cui al punto 3), 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 che ha presentato la dichiarazione fino al 31 dicembre 2000, termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di chiederla.

Nel **rigo D11** vanno indicati gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, tra i quali:

- i proventi in denaro o in natura conseguiti da soggetti in contabilità ordinaria nel precedente periodo d'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 (cc.dd. "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;
- agli ammontare dedotti ai sensi degli artt. 70, 71, 72 e 73, indicati nei bilanci dei soggetti in contabilità ordinaria nel precedente periodo d'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.

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

Nel **rigo D12** va indicato il totale dei componenti positivi risultante dalla somma degli importi indicati nei rigi da D4 a D11.

Nei **rigi da D13 a D24** sono elencati i componenti negativi di reddito.

Al riguardo, si fa presente che i soggetti che esercitano l'attività di agriturismo di cui alla legge n. 730 del 1985 e che determinano il reddito in misura forfetaria, ai sensi dell'art. 5 della legge n. 413 del 1991, non devono indicare nei successivi rigi i componenti negativi relativi a detta attività in quanto essi vengono dedotti forfetariamente nella misura del 75 per cento dei ricavi derivanti dall'attività medesima, utilizzando l'apposito spazio di **rigo D24**.

Si ricorda che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati dai contribuenti 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 dei cessionari o committenti. Tale circostanza deve risultare dalle fatture o dagli altri documenti comprovanti l'effettuazione delle operazioni.

Nel **rigo D13** vanno indicate le esistenze iniziali all'inizio del periodo d'imposta relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci, prodotti finiti, prodotti in corso di lavorazione, servizi non di durata ultrannuale, nonché quelle relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

Nel **rigo D14** va indicato il costo di acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci.

Nel **rigo D15** va indicato il costo per l'acquisizione di servizi, comprese 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.

In questo rigo vanno altresì indicati 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 vo-

ce "Spese di manutenzione e riparazione"). Si ricorda che non sono deducibili le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni indicati nel comma 8-bis dell'art. 67, se non sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa (vedere in **appendice** la voce "Beni di lusso relativi all'impresa").

Nel **rigo D16** va indicato l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro e, in particolare:

- le spese per prestazioni di lavoro dipendenti, 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;
- 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.) comprensive dei compensi e delle quote di indennità di fine rapporto maturate nel periodo di imposta.

Per quanto riguarda 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, si osserva che le stesse 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.

Nel **rigo D17** vanno indicati gli utili spettanti agli associati in partecipazione.

Nel **rigo D18** va indicata 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.

Nel **rigo D19** vanno indicati 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").

Nel **rigo D20** vanno indicate le minusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze passive e le perdite di cui all'art. 66.

Nel **rigo D21** 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, nonché le spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore ad 1 milione di lire (vedere in **appendice** la voce "Immobili strumentali relativi all'impresa").

Negli appositi spazi va indicata la quota relativa all'ammortamento anticipato ed al valore di avviamento.

Si fa presente che i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell'art. 79 possono fruire dell'ammortamento anticipato a condizione che l'eccedenza rispetto alla quota di ammortamento ordinario sia indicata nel registro dei beni ammortizzabili (vedere in **appendice** la voce "Beni di lusso relativi all'impresa").

Nel **rigo D22** vanno indicati i canoni di locazione anche finanziaria e/o di noleggio.

Nel **rigo D23** va indicato, se si intende fruire dell'agevolazione prevista dall'art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, il 50 per cento della differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta e la media degli investimenti nei cinque periodi precedenti. Gli investimenti di ciascun periodo vanno assunti al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo (vedere "**Le novità della disciplina dei redditi - to di impresa**" contenute nelle istruzioni comuni ai Mod. 760/A, 760/C e 760/D).

Si ricorda che i soggetti che hanno compilato anche il Mod. 760/E1 devono tener conto pure degli investimenti effettuati nell'esercizio dell'attività di allevamento.

Nel **rigo D24** vanno indicate:

- 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 sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi. Inoltre le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono sostenute e nei due successivi, mentre 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 1/9 delle spese di rappresentanza;
- la quota imputabile all'esercizio delle 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 D.M. 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 i 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;

- la deduzione forfetaria delle spese non documentate prevista dall'art. 79, comma 8, a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi;

- gli altri componenti negativi deducibili quali:

- 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 erogazioni di cui all'articolo 14-bis del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22.

Nel **rigo D25** va indicato il totale dei componenti negativi risultante dalla somma degli importi indicati nei rigi da D13 a D24.

Nel **rigo D26** va indicata la differenza tra il totale dei componenti positivi, di rigo D12 ed il totale dei componenti negativi di rigo D25.

Nel **rigo D27** vanno indicate le erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, escluse quelle previste dalla lettera c-quater e quelle previste dall'art. 14-bis del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22.

Nel **rigo D28** va indicata la differenza tra il reddito di rigo D26 e l'importo di rigo D27.

Nel caso in cui nel rigo D26 sia indicata una perdita la stessa va riportata nel **rigo D29**. Qualora l'impresa abbia conseguito proventi esenti nel rigo D29 deve essere riportata la perdita di rigo D26, 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 artt. 63 e 75, commi 5 e 5-bis.

n DETERMINAZIONE DEL REDDITO AI FINI DELL'IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI

Nel **rigo D30** va riportato l'ammontare del reddito d'impresa al lordo delle erogazioni liberali (o della perdita) evidenziato nel rigo D26.

Nel **rigo D31** 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 D30, 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 D32** va indicato il totale degli elementi reddituali che differenziano, riducendolo, il reddito ai fini ILOR rispetto a quello de-

terminato ai fini IRPEG, riportato nel rigo D30, 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. In tal caso occorre assumere l'importo corrispondente alla rendita catastale o, in caso di locazione, il reddito effettivo come determinati in base alle regole stabilite per i redditi fondiari (vedere in **appendice** la voce "Esclusione dall'ILOR");

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

Nel **rigo D33** 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 beneficino 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 posto nella quarta pagina del modello base.

Nel **rigo D34** va indicato l'ammontare del reddito di rigo D30, aumentato dell'importo di rigo D31 e diminuito degli importi dei rigi D32 e D33. Il risultato di tale operazione costituisce il reddito d'impresa al lordo delle erogazioni liberali.

Nel **rigo D35** vanno indicate le erogazioni liberali di cui all'art.65, comma 2, escluse quelle previste dalla lettera c-quater e quelle previste dall'art. 14-bis del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22.

Nel **rigo D36** va indicato il totale del reddito d'impresa imponibile ai fini ILOR, risultante dalla differenza tra l'importo di rigo D34 e l'ammontare delle erogazioni liberali indicato nel rigo D35.

10

MOD. 760/E - REDDITI DEI TERRENI

Questo modello va utilizzato per dichiarare i redditi dominicali e agrari dei terreni e deve essere compilato dalle società e dagli enti per i quali il reddito complessivo si determina secondo le disposizioni del titolo I del TUIR relative alle singole categorie di reddito previste dall'art. 6 che:

a) possiedono, a titolo di proprietà, enfiteusi, 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;

b) 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.

I redditi dominicale e agrario da dichiarare sono quelli risultanti dall'applicazione delle tariffe d'estimo, rivalutati, rispettivamente, del 37 e del 32 per cento per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1994 ai sensi dell'art. 31, comma 2, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Se la coltura effettivamente praticata corrisponde a quella risultante dal catasto, detti redditi possono essere rilevati direttamente dagli atti catastali qualora, invece, non corrisponda, i contribuenti devono determinare il reddito dominicale e agrario dei terreni 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, i contribuenti devono denunciare le variazioni dei redditi dominicali e agrari 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 una pena pecuniaria da lire cinquecentomila a lire cinque milioni. 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, 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 dei terreni situati all'estero e quelli dati in affitto per usi non agricoli devono essere dichiarati nel Mod. 760/L.

Non concorrono alla formazione del reddito di fini IRPEG e non vanno pertanto dichiarati i redditi catastali dei 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 finanziario entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio.

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

Se non sono intervenute variazioni rispetto a quanto indicato nella dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta e se nessun terreno è stato concesso in affitto in regime legale di determinazione del canone nel corso del 1993 e/o 1994, è possibile compilare il modello secondo le modalità di seguito riportate. Gli importi indicati nelle colonne 2 e 4 del rigo E44 del mod. 760/E relativo al precedente periodo d'imposta vanno rivalutati rispettivamente del 37 e del 32 per cento e di rettamente riportati nelle corrispondenti colonne 2 e 4 del rigo E44.

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

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 rivalutazione dei redditi dominicali o agrari.

Se si sono, invece, verificate variazioni rispetto a quanto indicato nella precedente dichiarazione, oppure vengono dichiarati per la prima volta redditi di altri terreni il modello va compilato indicando:

- nelle **colonne 1 e 3**, rispettivamente i redditi dominicali e agrari di ciascun terreno, rivalutati rispettivamente del 37 e del 32 per cento;
- nelle **colonne 2 e 4**, le quote spettanti dei suddetti redditi sulla base del periodo e della percentuale di possesso.

La **colonna 5** deve essere utilizzata per segnalare (indicando i relativi codici) i seguenti casi particolari:

- la 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 dà diritto alla riduzione del 30 per cento del reddito dominicale e alla esclusione del reddito agrario dalla stessa imposta. Rientrano in questa ipotesi altresì i casi di ritiro di seminativi dalla produzione, purché 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 5 il codice 4 e nella colonna 2 il 30 per cento del reddito dominicale rapportato alla percentuale ed al periodo di possesso, mentre nessun importo deve essere indicato invece, nella colonna 4;

- 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, i redditi dominicale e agrario relativi a terreni colpiti dall'evento stesso sono esclusi dall'IRPEG. In tal caso nessun importo deve essere indicato nelle colonne 2 e 4 e nella colonna 5 va indicato il codice 2.

- terreni concessi in affitto in regime legale di determinazione del canone (codice 1); 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 e indicando nella colonna 5 il codice 1 e nella colonna 2 l'ammontare del canone annuo rapportato alla percentuale di possesso. Se non ricorre tale condizione nella colonna 2 va indicata la quota spettante del reddito dominicale rivalutato.

11

MOD. 760/E1 - REDDITI DI ALLEVAMENTO DI ANIMALI

Questo modello va compilato dagli enti non commerciali residenti e da quelli non residenti nel territorio dello Stato per la dichiarazione del 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 nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al 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 ogni due anni con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste.

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il DM 14 febbraio 1995, 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.

Per esigenze di semplificazione, nel presente modello 760/E1 è stato predisposto un prospetto di calcolo desunto dalle predette tabelle, al fine di rendere omogenei i dati relativi a terreni appartenenti a diverse fasce di qualità e ad animali di diversa specie: ciò attraverso un processo di normalizzazione ad unità base di riferimento.

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, indipendentemente dal regime di contabilità nel quale già si collocano (ordinaria o semplificata), purchè 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 D.M. 14 febbraio 1995.

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 quadro 760/A oppure 760/D, senza utilizzare il quadro 760/E1. In ordine alla compilazione del presente modello si precisa che le sezioni I e II contengono gli schemi di normalizzazione desunti dalle tabelle 2 e 3 allegate al più volte citato D.M., il cui utilizzo consente di ovviare alle difficoltà di calcolo in presenza di allevamen-

ti esercitati su terreni appartenenti a diverse fasce di qualità.

Si ricorda che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati dai contribuenti in regime fiscale sostitutivo di cui all'art. 1 del DL del 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.

Nella **sezione I** vanno indicati i redditi agrari riportati distintamente per fasce di qualità e, attraverso l'applicazione dei coefficienti di normalizzazione a fianco indicati, si ottiene il reddito agrario complessivo normalizzato alla VI fascia (totale A).

Nella **sezione II** va indicato il numero di capi allevati per ciascuna specie e, 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 e altri volatili (totale B). Per determinare il reddito ai sensi dell'art. 78 si deve sviluppare nella **sezione III** il seguente calcolo:

- a) il reddito agrario normalizzato alla VI fascia (totale A) va moltiplicato per il valore 372,4, coefficiente che esprime la quantità di capi della specie presa a base (piccioni e altri volatili) allevabili nella VI fascia entro il limite dell'art. 29, per 100.000 lire di R.A.; tale valore, rapportato a 100.000, dà il numero di capi allevabili (**colonna 2 del rigo E1 45**) entro il predetto limite;
- b) eseguendo la differenza tra il numero dei capi allevati nella misura normalizzata (totale B) e quello dei capi allevabili entro i predetti limiti (colonna 2 del rigo E1 45), si ha il numero dei capi eccedenti, espresso in unità base di allevamento (**colonna 3 del rigo E1 45**);
- c) il numero dei capi allevati in eccedenza (colonna 3 del rigo E1 45) va moltiplicato per 87,99, che è la risultante del prodotto tra 33,33, che costituisce il reddito attribuibile a ciascun capo eccedente nella specie base (tabella 3, colonna d), e 2, che è il coefficiente moltiplicatore previsto dal D.M. 14 febbraio 1995, nonché, per il coefficiente di rivalutazione del reddito agrario (pari a 1,32).

Se l'ente non commerciale possiede, oltre al reddito derivante dal reddito di 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/E1, il cui risultato deve confluire nel Mod. 760/A 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/B, rigo 20.

Ai fini della determinazione del reddito agevolato ai sensi dell'art. 3 del DL n. 357 del 1994 si precisa che:

- se l'ente, oltre al reddito derivante dalla attività di allevamento, possiede altri redditi derivanti dall'esercizio di imprese (sia in regime di contabilità semplificata che ordinaria) l'importo del reddito reinvestito non va indicato nel rigo E1 45, colonna 6 bensì nel Mod. 760/A, rigo A87 o nel Mod. 760/C, righi

C9 e C15 o nel Mod. 760/D, rigo D23. Di conseguenza nel rigo E1 46 va riportato, ai fini dell'ILOR, il reddito indicato nella colonna 5, del rigo E1 45;

- se l'ente non esercita altra attività d'impresa il reddito reinvestito va indicato nel rigo E1 45, colonna 6. Di conseguenza nel rigo E1 46 va riportato, ai fini dell'ILOR, il reddito indicato nella colonna 7 del rigo E1 45 (ottenuto eseguendo la differenza tra l'importo indicato nella colonna 5 e quello indicato nella colonna 6).

In ogni caso va compilato l'apposito prospetto contenuto nella quarta pagina del Mod. 760.

Gli enti non commerciali, che non compilano il Mod. 760/A, devono provvedere a determinare il reddito di allevamento ai fini ILOR. Pertanto nel **rigo E1 46** va riportato il reddito quale risulta dalla Sezione III, rigo E1 45, colonna 5 o colonna 7 (secondo quanto sopra precisato), dal quale si deduce il reddito esente ai fini ILOR, per il quale deve essere compilato il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali, posto nella quarta pagina del modello base. Il reddito di **rigo E1 48** va riportato al rigo 04 del Mod. 760/B.

Si ricorda che per, effetto dell'art. 51, comma 2, lettera c), i redditi dei terreni, derivanti dalle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti ivi stabiliti, sono considerati redditi d'impresa ove dette attività siano esercitate dai soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87, nonché dalle società e dagli enti commerciali non residenti che esercitano nel territorio dello Stato attività di allevamento.

Conseguentemente nei confronti di tali soggetti, il reddito derivante da allevamento di animali, anche se con mangimi ottenibili per più di un quarto dal terreno, va determinato secondo gli ordinari criteri previsti dal capo VI del titolo I del TUIR e quindi non va utilizzato il presente modello 760/E1.

12

MOD. 760/F - REDDITI DEI FABBRICATI

Il presente modello deve essere utilizzato per dichiarare i redditi dei fabbricati non relativi ad imprese commerciali, e deve essere compilato dalle società e dagli enti per i quali il reddito complessivo si determina secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR relative alle singole categorie di reddito previste dall'art. 6 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 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/L.

Ciascuna unità immobiliare di proprietà condominiale cui è attribuibile una autonoma rendita catastale quali i locali per la portineria, per l'alloggio del portiere e per altri servizi in comune deve essere dichiarata solo se la quota di reddito di propria spettanza è di importo superiore a lire 50.000. Tale limite è valido per ciascun condominio in relazione a ciascun condomino. 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 dichiarate:

- 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 derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile per l'intero anno.

Questa circostanza deve essere denunciata all'ufficio finanziario entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio.

In ordine alla compilazione del presente modello, si precisa che, se non sono intervenute variazioni rispetto a quanto indicato nella dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta, è possibile riportare direttamente nella colonna 7 del rigo F44 l'importo indicato nel rigo 22 del mod. 760/B/94.

In alternativa, pur in assenza di variazioni si possono indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta più agevole.

I dati dei fabbricati si considerano variati se il reddito imponibile da esporre nella colonna 7 è diverso da quello indicato nel rigo 22 del 760/B/94, ad esempio in conseguenza di variazioni della quota o del periodo di possesso conseguenti ad acquisti e vendite avvenute nel corso del periodo d'imposta oppure per effetto del sorgere o venir meno di agevolazioni (ad esempio immobili in ristrutturazione).

Se invece si sono verificate variazioni, anche in relazione ad uno solo dei fabbricati da dichiarare oppure se vengono dichiarati per la prima volta redditi da fabbricati, compilare il modello secondo le modalità di seguito riportate, tenendo presente che per le unità immobiliari che non hanno subito variazioni è sufficiente compilare solo la colonna 7 relativa al reddito imponibile.

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

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'appli-

cazione 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.

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 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 affitto 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:

- 1** - unità immobiliare adibita ad abitazione principale (solo per le cooperative a proprietà indivisa);
- 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;
- 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** - fabbricati distrutti o inagibili a seguito di eventi sismici, ed esclusi per legge da

imposizione (a condizione che sia stato rilasciato un certificato del Comune attestante la distruzione ovvero l'inagibilità del fabbricato);

- 2** - fabbricati per i quali sono state sostenute spese per il contenimento dei consumi energetici per le quali si richiede la deduzione dal reddito complessivo (vedere in **appendice** la voce "Deduzione per il piano energetico nazionale").

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 affittato o non è tenuto a disposizione (codici 1 e 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 reddito effettivo di colonna 4, se il fabbricato è affittato (codice 3 nel campo "Utilizzo" di colonna 5);
- il reddito effettivo di colonna 4, se il fabbricato è affittato 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% 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 reddito effettivo quest'ultimo va rapportato alla percentuale di possesso.

Nel **rigo F44** va riportato il totale dei redditi dei fabbricati indicati nei righe da F1 a F43.

Dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa si detraggono lire 270 mila, per ognuna delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, rapportate al periodo durante il quale sussiste la detta destinazione; la detrazione compete fino alla concorrenza dell'imposta relativa al reddito dell'unità immobiliare che concorre alla formazione del reddito complessivo.

Tale importo va indicato nel rigo 23 del Mod. 760/M.

13

MOD. 760/G - 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 profes-

sionisti 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 percepirlili.

Per la compilazione del modello e la determinazione del reddito si forniscono i seguenti chiarimenti.

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

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.

I redditi prodotti all'estero, distinti secondo le specifiche del modello devono essere elencati, per Stato di provenienza, in un'apposita distinta da allegare al modello stesso, nella quale devono altresì essere indicate le imposte estere pagate in ciascuno Stato in via definitiva nel periodo di imposta e il credito d'imposta di cui all'art. 15, che va indicato nel rigo 40 del Mod. 760/B.

Nei **rigi** da **G1** a **G4** devono essere indicati 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, ivi 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 dalle convenzioni stipulate con la Francia ed il Regno Unito) ovvero di maggiorazione di conguaglio (come previsto dalle convenzioni stipulate con la Germania, la Francia ed i Paesi Bassi).

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.

Ai fini della compilazione dei rigi da G1 a G4 occorre consultare in **appendice** la voce "Crediti di imposta".

Nel **rigo G1** devono essere indicati, gli utili relativamente ai quali compete il credito di imposta sui dividendi nella misura di 9/16. Pertanto nella **colonna 1** vanno indicati gli utili, al lordo delle ritenute d'acconto subite; nella **colonna 2** l'ammontare del credito d'imposta; nella **colonna 3** l'importo delle ritenute operate dal sostituto d'imposta.

Nel **rigo G2** devono essere indicati, gli utili relativamente ai quali compete il credito d'imposta sui dividendi nella misura di un terzo. Pertanto, nella **colonna 1** vanno indicati gli utili, al lordo delle ritenute d'acconto subite; nella **colonna 2** l'ammontare del credito d'imposta; nella **colonna 3** l'importo delle ritenute operate dal sostituto d'imposta.

Nel **rigo G3** devono essere indicati, gli utili relativamente ai quali compete il credito d'imposta nella misura del 25 per cento. Pertanto, nella **colonna 1** vanno indicati 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 d'acconto effettuate dal sostituto d'imposta.

Nel **rigo G4** devono essere indicati, gli utili relativamente ai quali non compete il credito d'imposta sui dividendi.

Pertanto, in **colonna 1** vanno indicati gli utili, al lordo delle ritenute subite; in **colonna 3** l'ammontare delle ritenute operate dal sostituto d'imposta.

Nel **rigo G5, colonna 1**, va indicato 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; in **colonna 3** vanno indicate le ritenute d'acconto subite.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 44, comma 3, il credito di imposta sui dividendi distribuiti dalle società o dagli enti di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 87 spetta limitatamente alla parte degli utili, da indicare nel **rigo G1**, proporzionalmente corrispondente alle riserve diverse da quelle costituite 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 imputate a capitale.

Nel **rigo G6, colonna 1**, vanno indicati gli interessi e gli altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti 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; in **colonna 3** va indicato l'importo delle ritenute subite.

Per i capitali dati a mutuo, gli interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura 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 non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.

Nel **rigo G7** vanno indicati gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari e degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, 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 corri-

spettivo di vendita sia in modo esplicito che implicito. L'importo delle ritenute, da indicare nella **colonna 3**, afferente gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, 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 G8** vanno indicati i proventi derivanti dalle cessioni a termine di obbligazioni e titoli similari di cui alla lett. b-bis inserita nel comma 1 dell'art. 41 del TUIR, dall'art. 2 del DL 17 settembre 1992 n. 378, convertito dalla legge 14 novembre 1992, n. 437.

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 D.P.R. 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 G7.

Nel **rigo G9** vanno indicate 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 codice civile); sono equiparate alle rendite perpetue tutte le altre prestazioni annue perpetue, a qualsiasi titolo dovute, anche se disposte per testamento (art. 1869 codice civile).

Nel **rigo G10** vanno indicati i compensi percepiti per la prestazione di garanzie personali (fidejussioni) o reali (ipoteche, pegni) assunte a favore di terzi.

Nel **rigo G11** vanno indicati gli utili 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 G11** 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 con-

traente attribuisce la partecipazione agli utili ed alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto. 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 a **colonna 3**.

Nel **rigo G12** vanno indicati 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 G13** vanno dichiarati 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 quadri 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 capitali.

In questo rigo va altresì dichiarato 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. 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 similari.

Si ricorda che per le operazioni "prestito titoli" l'art. 8 del DL 7 gennaio 1995, n. 1, ha introdotto una nuova disciplina, entrata in vigore a partire dall'8 gennaio 1995.

Nel **rigo G14** vanno dichiarati 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 G15** vanno indicati i redditi di capitale di fonte estera, di cui ai rigi P1 e P2 del Mod. 760/P, al lordo delle ritenute eventualmente subite all'estero, per i quali il contribuente abbia optato per la tassazione ordinaria, barrando l'apposita casella posta nei rigi stessi.

Nel **rigo G16** vanno indicati i totali delle colonne 1, 2 e 3 dei rigi da G1 a G15. L'importo di **colonna 1** va riportato nel rigo 23 del Mod. 760/B, quello di **colonna 2** nel ri-

go 29 e quello di **colonna 3** nel rigo 42 dello stesso Mod. 760/B.

Il successivo riquadro è destinato alla determinazione dell'imponibile ai fini dell'ILOR. Tale imposta si applica esclusivamente ai redditi prodotti in Italia. Sono tuttavia esclusi i redditi derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche anche se residenti in Italia.

La determinazione dei redditi di capitale assoggettabili ad ILOR si effettua deducendo dall'ammontare complessivo dei redditi, così come riportato al rigo G17, gli utili di cui ai rigi da G1 a G4 nonché i redditi prodotti all'estero indicati nel rigo G19 (e cioè i redditi di capitali corrisposti da soggetti residenti all'estero tranne quelli corrisposti da loro stabili organizzazioni in Italia).

L'importo di **rigo G20** deve essere riportato nel rigo 05 del Mod. 760/B.

14

MOD. 760/H - REDDITI DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE

Questo modello deve essere compilato dagli enti non commerciali residenti e dalle società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato e senza stabile organizzazione in Italia, 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 proporzionale 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.

Ciascuno dei soci, se soggetto all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, deve dichiarare nel Mod. 760/H 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/A o Mod. 760/C o Mod. 760/D, 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 il codice fiscale, la ragione sociale, il codice attività, il comune, la provincia, l'indirizzo e il codice di avviamento postale.

In questo riquadro è inserita una apposita casella che va barrata quando la partecipazione si riferisce ad una società di persone in contabilità ordinaria.

Nel secondo riquadro va indicato, per ciascuna società:

- nella **colonna 9**, il reddito totale della società partecipata, preceduto dal segno "-" in caso di perdita;

- nella **colonna 10**, l'ammontare della quota di reddito (o di perdita) della società partecipata imputabile all'ente o società dichiarante;

- nella **colonna 11**, la quota del credito d'imposta calcolata sull'ammontare dei dividendi, percepiti dalla società partecipata, che deve essere compreso in quello complessivo del credito di imposta sui dividendi da indicare nel rigo 29 e nel rigo 39 del Mod. 760/B;

- nella **colonna 12**, l'ammontare della quota delle ritenute di acconto subite dalla società partecipata imputabile all'ente o società dichiarante e detraibile dall'imposta dovuta; tale ammontare deve essere compreso in quello complessivo delle ritenute d'acconto da indicare nel rigo 42 del Mod. 760/B.

Si precisa che nel **rigo H10** deve essere indicato l'ammontare complessivo delle perdite di società di persone in contabilità ordinaria eventualmente indicata nei rigi da H1 a H8. Tale ammontare assume rilevanza per il socio ai fini dell'eventuale riporto nei periodi di imposta successivi della differenza (non compensata nell'anno 1994) tra le perdite di impresa in regime ordinario e i redditi di detto anno.

La **colonna 13** è riservata ai membri partecipanti a GEIE per dichiarare la quota di reddito ad essi imputabili ai fini ILOR.

15

MOD. 760/I - REDDITI DERIVANTI DALL'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI

Questo modello va 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/L.

Nei **rigi 11, 12 e 13** 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, tali rigi vanno integralmente compilati.

Nei **rigi 11 e 12** vanno indicati: l'attività esercitata (descrizione e relativo codice), il luogo di esercizio dell'attività stessa con

l'indirizzo completo della "base fissa" (studio artistico o professionale, laboratorio, ecc.) in Italia. Se l'attività è svolta in più comuni va indicato il principale.

In merito al **rigo L3** si rileva che se le scritture contabili sono conservate presso terzi, occorre indicarne le generalità (o la denominazione) e l'indirizzo.

La determinazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche va effettuata secondo le disposizioni dell'art. 50, come modificato dall'art. 14 della legge 23 dicembre 1993, n. 537.

16

MOD. 760/L - REDDITI DIVERSI

Questo modello oltre che dagli enti non commerciali residenti e non residenti, deve essere compilato dalle società semplici, dalle società di fatto con oggetto non commerciale, dalle associazioni tra artisti e professionisti non residenti (con o senza stabile organizzazione o base fissa in Italia), dalle società non residenti di ogni altro tipo e dagli enti commerciali non residenti senza stabili organizzazioni in Italia.

Per la compilazione del modello e la determinazione del reddito si forniscono i seguenti chiarimenti.

Nel **rigo L1** vanno indicati i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta derivanti dalla vendita anche parziale dei terreni che hanno formato oggetto di lottizzazione o di esecuzione di opere intese a renderli edificabili, nonchè degli edifici costruiti sui terreni stessi.

Nel **rigo L13** va indicato il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per quanto concerne la nozione tecnica di «lottizzazione» si rinvia alla corrispondente voce nell'appendice.

Nel **rigo L2** vanno indicati i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, derivanti dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione nonchè quelli derivanti dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Nel **rigo L14** va indicato 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 nonchè dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti regi-

strati, od in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonchè della imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.

Nel **rigo L3** vanno indicate le somme percepite per indennità di esproprio o a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi nonchè 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 qualora il contribuente opti per la tassazione ordinaria. In tal caso la ritenuta a titolo di imposta operata dall'ente erogante all'atto della corresponsione delle predette somme, pari al 20 per cento, si considera effettuata a titolo d'acconto e va scomputata indicandola al rigo 42 del mod. 760/B.

A tale proposito si rammenta che il prelievo alla fonte viene effettuato sulle somme erogate, a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nel corso del procedimento espropriativo, a decorrere dal 1° gennaio 1992. 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, ovvero 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.

Nel **rigo L15** va indicato il costo dei terreni di cui al rigo L3, 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, nonchè dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. 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, nonchè della imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.

Nel **rigo L4** vanno indicati i censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorchè consistenti in prodotti del fondo o commisurati ad essi e i redditi dei beni immobili situati nel territorio dello Stato che non sono e non devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, per l'ammontare percepito nel periodo di imposta.

Nel **rigo L5** vanno indicati i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero per l'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, nel caso di difformità di periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

Nel **rigo L6** vanno indicati i redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali ecc., 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.

Nel **rigo L7** vanno indicati 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 L16** vanno indicate le spese specificamente inerenti alle attività di cui al rigo L7.

Nel **rigo L8** vanno indicati i proventi percepiti nel periodo di imposta derivanti dall'affitto o dalla concessione in usufrutto di aziende.

Nel **rigo L17** vanno indicate le spese specificamente inerenti alle attività di cui al rigo L8.

Nel **rigo L9** vanno indicati i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta al netto degli oneri accessori di diretta imputazione derivanti dalla vendita totale o parziale dell'unica azienda che era stata in precedenza data in affitto o concessa in usufrutto.

Nel **rigo L18** va indicato il costo non ammortizzato relativo all'azienda.

Nel **rigo L10** vanno indicati i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.

Nel **rigo L19** vanno indicate le spese specificamente inerenti alle attività di cui al rigo L10.

Nel **rigo L11** vanno indicati i compensi 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.

Nel **rigo L20** vanno indicate le spese specificamente inerenti alle attività di cui al rigo L11.

Si precisa che le spese e gli oneri da indicare nei **righi da L13 a L20** non possono in ogni caso superare gli ammontari a ciascuno di essi corrispondenti, indicati nei righi da L1 a L11.

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 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 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 L21 da quello di rigo L12. Detto reddito va riportato nel rigo 26 del Mod. 760/B.

Il reddito ai fini ILOR si determina sottraendo dall'importo di rigo L24 gli importi dei rigi L25 e L26.

Nel **rigo L26** va indicata, ai fini dell'esclusione dall'ILOR, anche la rendita catastale dei fabbricati facenti parte dell'unica azienda concessa in affitto o in usufrutto nonché dei terreni dati in affitto per uso non agricolo senza tener conto della rivalutazione dei redditi dei terreni prevista dall'art. 31 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Detto reddito va riportato nel rigo 07 del Mod. 760/B.

17

MOD. 760/O - 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 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.

In questo modello non vanno dichiarate le plusvalenze assoggettate all'imposta sostitutiva in misura forfetaria ai sensi dell'art. 3 del DL n. 27 del 1991, relative a cessioni per le quali è operante l'opzione prevista dalla citata norma.

Si fa tuttavia presente che l'opzione predetta, da esercitare all'atto della prima cessione effettuata nel periodo di imposta e valida per tutte le altre operazioni che vengono poste in essere nello stesso periodo di imposta, 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, superiori al 2, al 5 o al 10 per cento del capitale della società, a seconda che si tratti di azioni ammesse alla borsa o al mercato ristretto, di altre azioni o di partecipazioni non azionarie, tenendo conto, per il computo della percentuale della partecipazione ceduta, di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi.

Comportando tale ipotesi l'assoggettamento al regime analitico delle plusvalenze relative alle partecipazioni per le quali si è verificato il suddetto superamento, l'eventuale imposta sostitutiva pagata, ai sensi del citato art. 3 del provvedimento, anteriormente al superamento delle percentuali predette, costituisce credito di imposta ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva calcolata secondo il metodo ordinario previsto dall'art. 2 del provvedimento stesso.

Per la determinazione dell'imposta sostitutiva si forniscono i seguenti chiarimenti.

La plusvalenza relativa alle cessioni delle partecipazioni di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1 del citato art. 81, è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito 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 nei confronti del 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 dei medesimi valori rivelati nell'anno.

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 rivelati nell'anno in cui è avvenuto l'acquisto, sempreché fra la cessione e l'acquisto siano intercorsi non meno di 12 mesi.

Tuttavia, limitatamente alle plusvalenze divenute imponibili per effetto del DL n. 27 del 1991, comprese le plusvalenze su partici-

pazioni 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 alla data di entrata in vigore del DL 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.

Ciò premesso, per la compilazione del Modello 760/O, si forniscono le seguenti istruzioni, tenendo comunque presente che il contribuente è tenuto a compilare un apposito prospetto indicando, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'ammontare dei correlativi costi, l'eventuale importo derivante dall'applicazione del coefficiente di rivalutazione del costo, come sopra determinato ed il risultato del calcolo effettuato. Questo prospetto deve essere conservato dal contribuente e da questo esibito o trasmesso all'ufficio tributario nel caso in cui quest'ultimo ne faccia richiesta.

Nel **rigo O1** va indicato il totale dei corrispettivi delle cessioni delle partecipazioni e dei diritti, effettuate nel periodo di imposta, per l'importo effettivamente percepito, ivi incluse le somme percepite precedentemente a titolo di anticipazione e gli interessi per dilazionare il 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 O2** va indicato l'importo complessivo del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni e dei diritti ceduti, incrementato, o decrementato, come sopra indicato, dell'ammontare derivante dall'applicazione del coefficiente di rivalutazione del costo. Qualora il contribuente non abbia 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, in tale rigo deve essere indicato il costo fiscalmente rilevante, incrementato o decrementato come sopra indicato, proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo di imposta.

Con riferimento ai predetti rigi si precisa che in essi devono essere indicati rispettivamente i corrispettivi percepiti ed i costi fi-

scalmente rilevanti, incrementati o decrementati come sopra indicato, relativi a tutte le cessioni del periodo di imposta, ivi comprese quelle assoggettate, in dipendenza dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 3, 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, comporta l'attrazione di tali operazioni 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 O3** va indicata la differenza tra l'importo del rigo O1 e quello del rigo O2. Nel caso in cui l'importo di rigo O2 è superiore a quello di rigo O1, la minusvalenza potrà essere portata in diminuzione delle eventuali plusvalenze della specie realizzate nel quinquennio successivo. Ricorrendo questa ipotesi il contribuente deve indicare «zero» nel rigo O3 e nel «Prospetto delle minusvalenze non compensate nell'anno» deve riportare la somma algebrica degli importi indicati nei precedenti rigi.

Nel **rigo O4** va indicata, fino a concorrenza dell'importo di rigo O3, l'eccedenza delle minusvalenze rispetto alle plusvalenze derivanti dalle cessioni effettuate nel precedente periodo di imposta.

Nel **rigo O6** va indicata l'imposta sostitutiva, pari al 25 per cento dell'importo di rigo O5, se il risultato ivi indicato è di segno positivo.

Nel **rigo O7** va indicato il credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata in base al regime forfetario relativamente alle cessioni indicate nel presente modello, per le quali è stato superato il limite percentuale sopraindicato.

Nel **rigo O8** va indicato l'ammontare dell'imposta sostitutiva da versare e gli estremi del versamento.

Nel **rigo O9** va indicato l'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui si chiede il rimborso, quando l'importo di rigo O7 è superiore a quello di rigo O6.

18

MOD. 760/P - REDDITI DI FONTE ESTERA ASSOGGETTABILI A TASSAZIONE SEPARATA

Nel presente modello vanno indicati alcuni redditi di fonte estera diversi dai redditi relativamente ai quali si rende applicabile in Italia la ritenuta a titolo d'acconto (dividendi, interessi derivanti da mutui, obbligazioni ecc.) percepiti direttamente dal contribuente 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 nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta che sarebbe stata effettuata in Italia.

Nella **colonna 1** va specificato il tipo di reddito; nella **colonna 2** lo Stato estero in cui il reddito è stato prodotto; nella **colonna 3** il soggetto che ha erogato il reddito; nella **colonna 4** l'ammontare del reddito, al netto di eventuali ritenute subite nello Stato estero; nella **colonna 5** l'aliquota applicabile.

Il **rigo P1** va utilizzato per dichiarare i redditi di fonte estera, compresi 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 di quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero dal 10 settembre 1992 e quelli delle obbligazioni medesime, che vengono riconosciuti sia in modo esplicito che implicito nel corrispettivo di acquisto dei titoli stessi da soggetti non residenti nonché le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettera c-ter), 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. Per detti redditi può essere esercitata, barrando l'apposita casella nella **colonna 6**, l'opzione per la tassazione ordinaria ai sensi dell'art. 8, comma 1, del DL n. 167 del 1990. 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/A o 760/C o 760/D, ovvero nel rigo G15 del Mod. 760/G e per essi spetta il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero.

Il **rigo P2** va utilizzato per dichiarare i proventi, compresa la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni ed il valore di sottoscrizione o di acquisto delle quote o azioni medesime; derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero situati negli Stati membri della UE, conformi alle direttive comunitarie, le cui quote sono collocate all'estero o comunque i relativi proventi sono conseguiti senza applicazione della ritenuta del 12,50 per cento. Anche per detti proventi può essere esercitata l'opzione per la tassazione ordinaria. In tal caso va barrata l'apposita casella, secondo i chiarimenti forniti in relazione ai redditi da indicare nel rigo P1.

19

MOD. 760/R - CREDITI DI IMPOSTA

Generalità

Il Mod. 760/R è composto di vari prospetti da utilizzare per l'indicazione dei dati relativi ai crediti d'imposta concessi:

- alle imprese di autotrasporto di merci per conto terzi;
- alle piccole e medie imprese;

- ai titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente;
- alle imprese rivenditrici di prodotti audiovisivi e cinefotoottici;
- alle imprese distributrici di carburante;
- alle imprese operanti nei bacini minerari;
- ai datori di lavoro per l'incremento delle basi occupazionali.

Le imprese che fruiscono dei crediti sopra indicati devono tenere presenti le seguenti regole di carattere generale:

- il credito d'imposta non dà mai diritto a rimborso (neanche 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 ordinariamente 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 (la soprattassa del 40 per cento ovvero la pena pecuniaria dal 40 al 120 per cento).

Il presente Mod. 760/R contiene anche il prospetto per l'indicazione della sospensione dei versamenti di imposta dei creditori verso l'EFIM.

n CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO A FAVORE DELLE IMPRESE DI AUTOTRASPORTO DI MERCI PER CONTO DI TERZI

Il prospetto contenuto nella prima pagina del Mod. 760/R deve essere utilizzato dalle imprese autorizzate all'esercizio dell'autotrasporto di merci per conto di terzi, iscritte all'albo degli autotrasportatori di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298, per la determinazione e l'indicazione dell'utilizzo del credito di imposta ad esse spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1, del DL 27 aprile 1990, n. 90, convertito dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, e successive integrazioni.

Si ricorda che con il D.L. 22 novembre 1994, n. 642, reiterato, da ultimo, dal D.L. 21 gennaio 1995, n. 21, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 94 e con il D.L. 29 marzo 1995, n. 92, sono stati fissati i limiti di spesa, rispettivamente per il primo e il secondo semestre, e che con i DD.MM. 28 novembre 1994 e 30 marzo 1995 sono stati determinati i criteri per la concessione del credito d'imposta per detti semestri. Il suindicato credito vale ai fini del versamento dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA e non concorre alla formazione del reddito imponibile; tale credito può essere fatto valere anche ai fini del versamento delle ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo.

Il prospetto in esame è composto da 3 sezioni:

- la prima da utilizzare per la determinazione analitica del credito d'imposta per l'anno 1994;

- la seconda da compilare ai fini della determinazione per masse del credito d'imposta per l'anno 1994;
- la terza da compilare ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta residuo del 1993 e di quello spettante per il 1994, fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.

SEZIONE I

I soggetti interessati devono indicare, nella prima sezione, per ciascun autoveicolo posseduto, la targa, la massa complessiva espressa in kg (per i trattori stradali senza rimorchi o semirimorchi agganciabili va indicata la massa rimorchiabile), la categoria di appartenenza, nonché il periodo di possesso espresso in giorni se inferiore all'anno.

Per la compilazione della **colonna 3** i DD.MM. 28 novembre 1994 e 30 marzo 1995 individuano le seguenti quattro categorie di autoveicoli, per ciascuno dei quali è attribuibile, rispettivamente per il primo e per il secondo semestre 1994, il seguente credito d'imposta massimo:

- L. 295.000 e L. 280.000 per autoveicoli per trasporto di cose di massa complessiva a pieno carico non superiore a 6.000 chilogrammi (prima categoria);
- L. 625.000 e L. 580.000 per autoveicoli per trasporto di cose di massa complessiva a pieno carico superiore a 6.000 chilogrammi ma non superiore a 11.500 chilogrammi (seconda categoria);
- L. 1.790.000 e L. 1.670.000 per autoveicoli per trasporto di cose di massa complessiva a pieno carico superiore a 11.500 chilogrammi ma non superiore a 24.000 chilogrammi (terza categoria);
- L. 3.045.000 e L. 2.850.000 per autoveicoli per trasporto di cose di massa complessiva superiore a 24.000 chilogrammi (quarta categoria).

In particolare, in tale colonna vanno indicati i codici 1, 2, 3 e 4 a seconda della categoria individuata.

Le colonne 5 e 6 devono essere utilizzate ai fini della determinazione del credito di imposta spettante.

A tal fine, nella **colonna 5** deve essere indicata, con riferimento a ciascun veicolo, la spesa effettivamente sostenuta nel 1993 per il consumo di gasolio e lubrificanti, al netto dell'IVA.

Nella **colonna 6** deve essere indicata, con riferimento a ciascun autoveicolo, la somma del credito spettante per il primo e per il secondo semestre 1994, tenendo conto che per il primo semestre il credito spettante è pari al minore importo tra il 10,43 per cento dell'ammontare indicato nella colonna 5 e la misura massima del credito come sopra indicato e per il secondo semestre il credito spettante è pari al minore importo tra il 9,7 per cento dell'ammontare indicato nella colonna 5 e la misura massima del credito come sopra indicato.

Si osserva che il credito d'imposta spetta nella misura massima se la spesa per gasolio e lubrificanti sostenuta per ogni veicolo di ciascuna categoria è superiore a L. 2.850.000, 6.000.000, 17.150.000 e 29.200.000.

Poiché il D.L. n. 92 del 1995 prevede che per il secondo semestre 1994 il credito

d'imposta è riconosciuto fino ad un massimo di 100 veicoli, nel caso in cui il numero degli autoveicoli posseduti sia superiore a tale limite, al rigo R25 va indicata la somma del totale del credito di imposta spettante per il primo semestre per ciascun autoveicolo e del totale del credito di imposta calcolato per il secondo semestre, rapportato proporzionalmente a 100 autoveicoli, (in pratica il credito d'imposta spettante per il secondo semestre è pari al credito di imposta computato, per tutti i veicoli posseduti, con le modalità sopraindicate diviso per il numero degli autoveicoli posseduti e moltiplicato per 100).

Va precisato che se il periodo di possesso dell'autoveicolo è inferiore all'anno, la misura massima del credito di imposta va ragguagliata alla durata del possesso medesimo.

Si ricorda, infine, che nel caso di imprese abilitate all'autotrasporto di merci sia per conto di terzi sia per conto proprio, ai fini della determinazione del credito di imposta spettante, l'ammontare della spesa per gasolio e lubrificanti va preliminarmente diminuito della soglia teorica prevista per ciascun autoveicolo con riferimento alla categoria di appartenenza adibito al trasporto per conto proprio.

Al riguardo si rinvia ai chiarimenti forniti con le circolari n. 13 del 10 maggio 1990, n. 23 del 14 novembre 1990, n. 8 del 3 aprile 1991, n. 22 del 20 maggio 1991, n. 1 del 22 maggio 1993.

Nel caso in cui non fosse sufficiente un unico modulo per l'elencazione degli autoveicoli, si dovranno utilizzare altri moduli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi, riportando la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra. I dati della sezione II e della sezione III vanno indicati esclusivamente sul primo modulo.

SEZIONE II

I soggetti in possesso di più veicoli, anche se di massa diversa, che non possono dimostrare le spese di gasolio e lubrificanti imputabili a ciascun veicolo, dovranno utilizzare questa sezione, previa compilazione delle colonne da 1 a 4 della precedente sezione secondo le indicazioni sopra fornite.

Al **rigo R 26** dovrà essere indicato l'ammontare del credito massimo spettante per il numero complessivo degli autoveicoli sulla base degli elementi desumibili dalla Sezione I. Al **rigo R 27** deve essere indicata la spesa totale per il consumo di gasolio e lubrificanti sostenuta nel 1993.

Se il contribuente ha posseduto veicoli di massa non superiore a 3.500 chilogrammi, nel **rigo R 28** dovrà essere indicato il numero dei suddetti veicoli nonché l'importo ottenuto moltiplicando l'ammontare forfetario di lire 2.850.000 per il numero dei predetti autoveicoli.

Al **rigo R 29** deve essere effettuata la differenza tra l'importo indicato al rigo R 27 e quello indicato al rigo R 28.

Al **rigo R 30** va indicato il 10,43 per cento dell'importo di rigo R 29 aumentato del 9,7 per cento dell'importo dello stesso rigo R29 (eventualmente rapportato a 100, se gli autoveicoli posseduti sono superiori a 100).

Al **rigo R 31** va indicato il credito d'imposta spettante che è dato dal minore importo tra l'ammontare indicato al rigo R 26 e quello indicato al rigo R 30.

SEZIONE III

In questa sezione va indicato:

- al **rigo R 32** il credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione;
- al **rigo R 33** il credito d'imposta spettante per l'anno 1994 evidenziato nel rigo R25, colonna 6 o nel rigo R31;
- al **rigo R 34** l'ammontare totale del credito spettante ottenuto dalla sommatoria di rigo R 32 e rigo R 33;
- al **rigo R 35** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R 34, utilizzato a compensazione dell'ILOR dovuta nel 1994 e relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- al **rigo R 36** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R 34, utilizzato a compensazione dell'IRPEG dovuta nel 1994 e relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- al **rigo R 37** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato a compensazione dell'IVA dovuta nel 1994 a decorrere dalla data di presentazione della precedente dichiarazione;
- al **rigo R 38** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato per il versamento delle ritenute effettuate nel 1994 a decorrere dalla data di presentazione della precedente dichiarazione;
- al **rigo R 39** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato ottenuto dalla sommatoria dei rigi da R 35 a R 38;
- al **rigo R 40** l'ammontare del credito d'imposta residuo del 1994 ottenuto dalla differenza tra l'importo di rigo R 34 e l'importo di rigo R 39;
- al **rigo R 41** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R 40 utilizzato a compensazione dell'ILOR dovuta nel 1995 per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- al **rigo R 42** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R 40 utilizzato a compensazione dell'IRPEG dovuta nel 1995 per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- al **rigo R 43** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R 40 utilizzato a compensazione dell'IVA dovuta a decorrere dal 1° gennaio 1995 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- al **rigo R 44** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R40 utilizzato per il versamento delle ritenute effettuate a decorrere dal 1° gennaio 1995 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- al **rigo R 45** l'ammontare del credito d'imposta totale utilizzato ottenuto dalla sommatoria dei rigi da R 41 a R 44;
- al **rigo R 46** l'ammontare del credito d'imposta residuo ottenuto dalla differenza tra il rigo R 40 e il rigo R 45.

Si rammenta che a norma dell'art. 2 del DM 28 novembre 1994, i soggetti beneficiari del credito d'imposta di cui trattasi devono conservare, ai fini della successiva presentazione, per ogni veicolo autorizzato:

- 1) fotocopia autenticata della carta di circolazione dalla quale si desuma la vigenza dell'autorizzazione al trasporto di cose per conto di terzi e l'avvenuta revisione del veicolo autorizzato;
- 2) fotocopia autenticata documentante l'avvenuto versamento della tassa di possesso del medesimo veicolo. Detta documentazione, agli effetti fiscali, deve essere conservata fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta così come stabilisce l'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973.

n CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO A FAVORE DELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE, AI SENSI DELLA LEGGE n. 317 del 1991

Il presente prospetto deve essere compilato dalle piccole e medie imprese cui è stato concesso il credito di imposta previsto dagli articoli 5, 6 e 8 della legge n. 317 del 1991. 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.

Tale credito d'imposta può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG e dell'ILOR, fino a concorrenza dell'imposta dovuta per il periodo di imposta nel corso del quale il credito è concesso; l'eventuale eccedenza è computata in diminuzione dell'imposta relativa 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.

• Credito d'imposta concesso per investimenti innovativi (artt. 5 e 6)

Nel prospetto va indicato:

- nel **rigo R 47, colonne 1, 2 e 3**, gli ammontari del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione e rilevati dal rigo R7, colonne 1, 2 e 3 del Mod. 760/R/94;
- nel **rigo R 48, colonna 4**, l'ammontare del credito concesso nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo R 49**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2 e 3**, l'ammontare del credito residuo di cui alle corrispondenti colonne del rigo R47, utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 49, colonna 4**, l'ammontare del credito di cui al rigo R 48, colonna 4, utilizzato a compensazione dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 50**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2 e 3**, l'ammontare del credito residuo di cui alle corrispondenti colonne del rigo R47, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 50, colonna 4**, l'ammontare del credito di cui al rigo R 48, colonna 4, utilizzato a compensazione dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 51**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2 e 3**, l'ammontare del credito residuo di cui alle corrispondenti colonne del rigo R47, utilizzato ai fini del versamento dell'IVA relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 52**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3 e 4**, la somma degli importi di cui alle corrispondenti colonne dei righe da R49 a R51;

- nel **rigo R 53, colonna 1**, la differenza tra l'ammontare di rigo R 47, colonna 1 e quello di rigo R 52, colonna 1, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA relativamente al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 53, colonna 2**, la differenza tra l'ammontare di rigo R 47, colonna 2 e quello di rigo R 52, colonna 2, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione ma non oltre il secondo;

- nel **rigo R 53, colonna 3**, la differenza tra l'ammontare di rigo R 47, colonna 3 e quello di rigo R 52, colonna 3, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione ma non oltre il terzo;

- nel **rigo R 53, colonna 4**, la differenza tra l'ammontare di rigo R 48, colonna 4 e quello di rigo R 52, colonna 4, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione ma non oltre il quarto.

• Credito d'imposta concesso per spese di ricerca (art. 8)

Vanno indicati nella colonna 5:

- nel **rigo R 48** l'ammontare del credito concesso nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo R 49** l'ammontare del credito di cui al rigo R 48 utilizzato a compensazione dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 50** l'ammontare del credito di cui al rigo R 48 utilizzato a compensazione dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 52** la somma degli importi di rigo R 49 e di rigo R 50;

- nel **rigo R 53** la differenza tra l'ammontare di rigo R 48 e quello di rigo R 52, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione ma non oltre il quarto.

n CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO AI SENSI DEL DL n. 331 del 1993.

• Credito d'imposta concesso a favore dei titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi (art. 20)

Le società 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, - e quindi anche nel caso in cui esso non venga utilizzato - nel presente Mod. 760/R il credito d'imposta concesso per l'anno 1994.

Tale credito d'imposta può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA fino a concorrenza dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso; l'eventuale eccedenza può essere computata in diminuzione dei versamenti successivi.

Pertanto, nella colonna 1 vanno indicati:

- nel **rigo R 55** l'ammontare del credito d'imposta spettante il cui importo è stato determinato dalla circoscrizione doganale alla quale il titolare di licenza o autorizzazione ha presentato l'istanza di concessione;

- nel **rigo R 56** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato a compensazione del versamento ILOR dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 57** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato a compensazione del versamento IRPEG dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo R 58** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato a compensazione dei versamenti dell'IVA dovuti nel periodo d'imposta 1994 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;

- nel **rigo R 58-bis** l'ammontare del credito d'imposta utilizzato per il versamento delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo operate a decorrere dal 24 febbraio 1995 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;

– nel rigo **R 59** la sommatoria degli importi da rigo R 56 a rigo R 58;

– nel rigo **R 60** la differenza tra l'importo di rigo R 55 e quello di rigo R 59, che potrà essere utilizzata ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'IVA successivi a quelli sopra menzionati.

• **Credito d'imposta concesso a favore delle imprese rivenditrici di prodotti audiovisivi e cinefotoottici (art. 35)**

Le imprese commerciali che hanno detenuto per uso commerciale alla data del 1° gennaio 1993, presso magazzini o esercizi di vendita, prodotti audiovisivi e cinefotoottici devono compilare la colonna 2, per l'indicazione dell'utilizzo del credito d'imposta ad esse già concesso nell'anno 1993, ai sensi dell'art. 35, comma 4, del DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, residuante dalla precedente dichiarazione.

Si fa presente che con DM 2 febbraio 1994 sono state stabilite le modalità di applicazione di tale credito d'imposta.

Il credito doveva essere indicato, a pena di decadenza - e quindi anche in caso di mancato utilizzo - nella dichiarazione Mod. 760/R/94.

Ai fini della compilazione della colonna 2 si fa presente che il credito d'imposta può essere fatto valere ai fini dei versamenti dell'IRPEG e dell'ILOR effettuati a decorrere dalla data di presentazione della precedente dichiarazione dei redditi e relativi al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione nonché dell'IVA dovuta fino alla data di presentazione della presente dichiarazione. Tale credito di imposta concorre alla formazione del reddito imponibile.

Pertanto vanno indicati nella **colonna 2**:

– nel **rigo R 54** l'ammontare del credito di imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione;

– nel **rigo R 56** l'ammontare del credito che è stato utilizzato a compensazione dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

– nel **rigo R 57** l'ammontare del credito che è stato utilizzato a compensazione dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

– nel **rigo R 58** l'ammontare del credito utilizzato ai fini dei versamenti IVA dovuti a decorrere dalla data di presentazione della precedente dichiarazione dei redditi e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;

– nel **rigo R 59** la sommatoria degli importi da rigo R 56 a rigo R 58;

– nel **rigo R 60** la differenza tra l'importo di rigo R 54 e quello di rigo R 59 che potrà essere utilizzata nel corso dei mesi successivi

per gli eventuali versamenti delle imposte. Si ricorda che in caso di dichiarazioni infedeli, volte ad ottenere un credito d'imposta per importi superiori a quelli spettanti, si applicano le sanzioni previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento e al pagamento dell'imposta.

n CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO AI SENSI DEL DL n. 16 del 1993.

• **Credito d'imposta concesso a favore delle imprese distributrici di carburante (art. 8, commi 1, 2 e 3)**

La colonna 1 deve essere compilata dalle imprese che gestiscono impianti di distribuzione di carburanti, ai fini dell'utilizzo del credito di imposta ad esse spettante, ai sensi dell'art. 8, commi 1, 2 e 3 del DL 23 gennaio 1993, n. 16, convertito dalla legge 24 marzo 1993, n. 75.

Tale credito, da valere ai fini del versamento dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'IVA, non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Il presente prospetto potrà essere utilizzato per l'evidenziazione dello scomputo del credito dai versamenti delle imposte sui redditi e dell'IVA effettuati fino al 31 dicembre 1994, così come previsto dal comma 3 dell'art. 8 del DL n. 16 del 1993.

Pertanto, vanno indicati nella **colonna 1**:

– nel **rigo R 61** il credito d'imposta non utilizzato a compensazione dell'IRPEG e dell'ILOR relativa al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la presente dichiarazione e dell'IVA dovuta fino alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a detto periodo;

– nel **rigo R 63** il credito d'imposta di cui al rigo R 61 utilizzato a compensazione dell'ILOR dovuta nel 1994 e relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

– nel **rigo R 64** il credito d'imposta di cui al rigo R 61 utilizzato a compensazione dell'IRPEG dovuta nel 1994 e relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

– nel **rigo R 65** il credito d'imposta di cui al rigo R 61 utilizzato a compensazione dell'IVA dovuta nel 1994;

– nel **rigo R 66** la sommatoria degli importi da rigo R 63 a rigo R 65;

– nel **rigo R 67** la differenza tra l'ammontare di rigo R 61 e di rigo R 66.

• **Credito d'imposta concesso a favore delle imprese operanti nei bacini minerari (art. 8, comma 6-bis)**

La colonna 2 è riservata alle imprese che fruiscono delle agevolazioni previste dall'art. 8, comma 6-bis, del DL 23 gennaio 1993, n. 16, convertito dalla legge 24 marzo 1993, n. 75.

Tale norma prevede, in alternativa all'esenzione dal pagamento dell'IRPEG e dell'ILOR sugli utili reinvestiti, il riconoscimento per i periodi d'imposta 1992-1996 di un credito d'imposta ai soggetti titolari della concessione di coltivazione e ad altri soggetti che intraprendono attività sostitutive o alternative nel territorio dei comuni sui quali insiste l'attività mineraria o dei comuni limitrofi individuati dalle delibere del CIPE del 30 luglio 1991, del 20 dicembre 1991 e del 25 marzo 1992, secondo i criteri e le modalità stabilite con decreti del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale e con il Ministro delle finanze.

Detto credito spetta nella misura del 30 per cento del costo degli investimenti e può essere fatto valere ai fini del versamento, anche in sede di acconto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi a decorrere dal periodo d'imposta nel quale vengono effettuati gli investimenti.

I soggetti in argomento possono optare per la scelta del beneficio del credito d'imposta in alternativa alla esenzione dal pagamento dell'IRPEG e dell'ILOR sugli utili reinvestiti.

In tal caso vanno indicati:

– nel **rigo 61** l'ammontare del credito d'imposta non utilizzato a compensazione dell'IRPEG e dell'ILOR dovute relativamente al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;

– nel **rigo R 62** il credito spettante sulla base degli investimenti effettuati nel corso del periodo d'imposta;

– nei **rigi R 63 e R 64** rispettivamente, il credito utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR e dell'IRPEG, relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

– nel **rigo R 66** la somma degli importi dei rigi R 63 e R 64.

– nel **rigo R 67** la differenza tra la somma degli ammontari dei rigi R 61 e R 62 e l'importo di cui al rigo R 66.

n CREDITO D'IMPOSTA SPETTANTE AI SENSI DEL DL n. 357 DEL 1994 (PREMIO DI ASSUNZIONE)

Generalità

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 dei particolari requisiti successivamente indicati.

Tale credito di imposta, che non costituisce componente positivo di reddito per i percipienti, compete per il periodo di imposta in corso al 12 giugno 1994 e per i due successivi (anni 1994, 1995 e 1996 per i contribuenti con periodi di imposta coincidenti con l'anno solare) e può essere utilizzato a partire dall'inizio del periodo di imposta suc-

cessivo 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. Per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare il credito formatosi nel corso del 1994 può essere quindi utilizzato a partire dal 1° gennaio 1995.

1 Condizioni per fruire del credito di imposta

1.1 Requisiti dei neo-assunti

Il premio di assunzione è attribuito ai sostituti di imposta di cui all'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che incrementano la base occupazionale assumendo lavoratori appartenenti alle seguenti categorie:

- a) lavoratori al primo impiego;
- b) lavoratori che fruiscono del trattamento di integrazione salariale e che non possiedono i requisiti per fruire delle prestazioni pensionistiche di vecchiaia e di anzianità;
- c) disoccupati iscritti da più di due anni nella prima classe delle liste di collocamento e che non risultino iscritti negli ultimi tre anni negli elenchi ed albi degli esercenti attività commerciali, degli artigiani e dei coltivatori diretti e negli albi dei liberi professionisti;
- d) lavoratori iscritti nella lista di mobilità prevista dall'articolo 6 della legge n. 223 del 1991;
- e) portatori di handicap che presentano una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale e di emarginazione.

Sono da considerare lavoratori al primo impiego solo quelli che non hanno precedentemente intrattenuto alcun altro rapporto di lavoro. Sono, pertanto, esclusi dal novero dei soggetti che possono determinare incremento di base occupazionale, sia coloro che hanno precedentemente instaurato rapporti di lavoro a tempo indeterminato (anche se risolti per mancato superamento del periodo di prova), sia quei soggetti che, in precedenza, hanno intrattenuto rapporti di lavoro a tempo determinato o in base a contratti di formazione-lavoro o di apprendistato.

Si precisa, però, che in caso di trasformazione, senza soluzione di continuità, di un contratto a tempo determinato o di un contratto di apprendistato o di formazione-lavoro in un contratto a tempo indeterminato la verifica dell'esistenza dei requisiti indicati alle precedenti lettere deve essere effettuata con riferimento al momento della prima assunzione.

Il possesso da parte dei neo-assunti dei requisiti previsti dalla norma deve risultare da apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dagli stessi al datore di lavoro.

1.2 Incremento della base occupazionale

Per la determinazione della consistenza della base occupazionale in essere alla data del 12 giugno 1994, con la quale vanno confrontate le basi occupazionali esistenti alla scadenza dei successivi periodi di paga, si deve far riferimento al numero complessivo dei lavoratori indicati nei commi 1 ed 1-bis del citato articolo 2 e cioè:

- a) ai dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato assunti sia a tempo pieno che a tempo parziale, anche se lavoratori a domicilio (comma 1);
- b) ai lavoratori collocati in cassa integrazione che ancora fruiscono del relativo trattamento (comma 1-bis);
- c) ai lavoratori collocati in mobilità ai sensi degli articoli 4 e 24 della legge n. 223 del 1991 che risultano ancora iscritti nelle apposite liste tenute dagli uffici regionali del lavoro (comma 1-bis);
- d) agli apprendisti (comma 1-bis);
- e) ai lavoratori assunti con contratto di formazione-lavoro (comma 1-bis).

Per l'individuazione dei dipendenti in questione occorre far riferimento alla definizione che di tali soggetti è data dalla legislazione del lavoro italiana. Non assume, pertanto, alcun rilievo, ai fini della determinazione della consistenza della base occupazionale, come anche per l'individuazione dei lavoratori al primo impiego, lo svolgimento di attività lavorativa disciplinata da disposizioni contenute in ordinamenti diversi da quello italiano.

Per verificare se esistono gli incrementi di base occupazionale che generano il diritto al credito d'imposta occorre raffrontare la base occupazionale in essere alla predetta data del 12 giugno 1994 con quella esistente al termine di ciascuno dei successivi periodi di paga.

Ai fini della determinazione della consistenza di quest'ultima base occupazionale si deve far riferimento ai dipendenti indicati nel comma 1 (ossia a coloro che risultano assunti in base a contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato prima o dopo il 12 giugno 1994) nonché, fino a che permangono in azienda, a tale titolo, agli apprendisti e ai dipendenti assunti con contratto di formazione-lavoro presenti nella base occupazionale esistente alla data del 12 giugno 1994. I lavoratori collocati in mobilità presenti nella base occupazionale in essere al 12 giugno 1994 vanno considerati nella base occupazionale esistente alla scadenza dei successivi periodi di paga fino a che rimangono iscritti nelle apposite liste tenute dagli uffici regionali del lavoro.

In particolare, si precisa che:

- a) l'assunzione di un apprendista o di un dipendente con contratto di formazione-lavoro successivamente al 12 giugno 1994 non determina incremento di base occupazionale;
- b) la trasformazione, senza soluzione di continuità, di un contratto di apprendistato o di formazione-lavoro in un contratto a tempo indeterminato influenza in aumento la base occupazionale se la regolarizzazione avviene dopo il 12 giugno 1994 ed il lavo-

ratore (in possesso dei requisiti soggettivi indicati al punto 1.1.) non rientra tra quelli presenti in azienda alla stessa data con contratto di formazione-lavoro o di apprendistato. Se tali lavoratori erano, invece, presenti in azienda alla data del 12 giugno 1994, in qualità di apprendisti o in base a contratti di formazione-lavoro, la regolarizzazione della loro posizione non determina, di fatto, alcun incremento della base occupazionale;

- c) la trasformazione, senza soluzione di continuità, dopo la data del 12 giugno 1994 di un rapporto di lavoro a tempo determinato (costituitosi anche anteriormente al 12 giugno 1994) in rapporto di lavoro a tempo indeterminato influenza in aumento la determinazione della consistenza della base occupazionale se il lavoratore era in possesso dei requisiti soggettivi richiesti al momento della assunzione a tempo determinato.

1.3 Decremento di base occupazionale in società controllate

L'incremento della base occupazionale del contribuente per il quale si procede alla determinazione del credito deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o in società facenti capo, anche per interposta persona (fisica o giuridica) allo stesso soggetto (persona fisica, società, ecc.). Tale ultima situazione può verificarsi, ad esempio, in caso di persona fisica socio di una società nella quale disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria ovvero dei voti sufficienti per esercitare una influenza dominante in tale assemblea.

Si ricorda che, in base all'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, sono considerate società controllate quelle nelle quali un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria e che i successivi punti 2) e 3) considerano società controllate, rispettivamente, quelle in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria e quelle che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il secondo comma del citato articolo 2359 stabilisce poi che, ai fini dell'accertamento della situazione di controllo mediante partecipazione, sono da computare anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta e che non si computano, invece, i voti spettanti per conto di terzi.

Con riguardo alle diminuzioni occupazionali in società controllate si fa, inoltre presente quanto segue:

- se il premio di assunzione viene calcolato per una società controllante, l'incremento di base occupazionale a essa riferibile in un determinato periodo di paga va diminuito dei decrementi che si sono verificati, nel medesimo periodo, nelle società da essa controllate. Nessuna compensazione può

essere effettuata fra decrementi e incrementi relativi all'insieme delle società controllate. Se, ad esempio, la società A (controllante) per il mese di ottobre 1994 registra un incremento di base occupazionale pari a tre unità, e se si ha: nella società controllata B un incremento di quattro unità e nella società controllata C un decremento di una unità, la base occupazionale della controllante A deve considerarsi incrementata di due unità;

- se il premio di assunzione viene calcolato, invece, per la società controllata, questa deve tener conto delle sole diminuzioni di base occupazionale che si sono verificate in altre società controllate, anche per interposta persona, dal medesimo soggetto che controlla la società controllata per la quale si sta calcolando il premio. Se la società controllata a sua volta controlla altre società si deve però anche tener conto dei decrementi di base occupazionale verificatisi in quelle società controllate: se, ad esempio, la società A controlla le società B, C e D e la società B a sua volta controlla la società K, nel determinare il credito d'imposta della società B si deve tener conto di quanto avvenuto in C, D e K e non di quanto avvenuto in A.

Anche in questo caso nessuna compensazione può essere effettuata tra decrementi ed incrementi relativi all'insieme delle predette società.

Il decremento di base occupazionale verificatosi nelle società controllate va portato in diminuzione dell'incremento di base occupazionale di una o più delle altre società controllate o della società controllante, fino a concorrenza del decremento stesso. Le società alle quali attribuire il decremento sono liberamente scelte dai contribuenti.

Se, ad esempio, la società A controlla le società B, C, D ed E, in presenza della seguente situazione occupazionale:

A incremento nullo

B, C, e D incremento + 2

E decremento - 3,

il decremento della società E può essere liberamente distribuito tra le società B, C e D per le quali si sta calcolando il premio di assunzione, (ad esempio si potrebbe avere: B, C e D con incremento + 1 oppure B con incremento + 2, C con incremento + 1 e D con incremento nullo, ecc.).

2 Modalità di determinazione del credito d'imposta

La verifica della esistenza di eventuali incrementi di base occupazionale va operata ad ogni periodo di paga (mese, quindicina o settimana) al momento di scadenza dello stesso. Se l'incremento verificatosi in un determinato periodo di paga viene successivamente meno il contribuente non perde il diritto ad utilizzare il credito di imposta maturato in precedenza. Si potrà, peraltro, generare in seguito ulteriore credito se per i successivi periodi di paga si dovesse registrare un nuovo incremento di base occupazionale.

Il premio di assunzione è determinato alla data di chiusura del periodo di imposta sommando il credito spettante in riferimento alle retribuzioni effettivamente corrisposte in ciascuno dei periodi di paga in cui è stato riscontrato un incremento di base occupazionale.

Al riguardo si precisa che in presenza di periodi di imposta coincidenti con l'anno solare nella determinazione del premio di assunzione spettante per il 1994 (utilizzabile a partire dal 1° gennaio 1995) si può tener conto degli incrementi di base occupazionale verificatisi a dicembre solo se il periodo di paga che comprende tale mese termina entro il 31 dicembre 1994 e se entro tale data siano state corrisposte le relative retribuzioni. Nel caso in cui anche uno solo di tali eventi si verifichi nel 1995 il credito di imposta relativo all'incremento occupazionale verificatosi nell'ultimo mese del 1994 influenzerà, invece, la determinazione del credito relativo al 1995 e sarà, quindi, utilizzabile solo a partire dal 1996.

Il credito d'imposta è pari al 25 per cento del reddito di lavoro dipendente assoggettabile a ritenuta corrisposto ai lavoratori considerati in incremento di base occupazionale ed in possesso dei requisiti previsti dalla norma.

Se il numero dei dipendenti che risulta in incremento di base occupazionale è inferiore a quello dei lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato successivamente al 12 giugno 1994, in possesso dei requisiti per l'attribuzione del premio di assunzione, il contribuente può liberamente scegliere quale delle retribuzioni corrisposte ai neo-assunti in possesso dei predetti requisiti prendere a base per il calcolo del credito di imposta.

Le retribuzioni da prendere a base per il calcolo del premio di assunzione non possono risultare di importo superiore a 30 milioni di lire, ragguagliati al periodo di lavoro nell'anno (espresso in giorni) per il quale il lavoratore è stato prescelto quale dipendente in possesso dei requisiti previsti dalla norma su cui calcolare il premio di assunzione. Tale limite risulta applicabile anche nei confronti di lavoratori con contratto a tempo indeterminato part-time.

Ad esempio, in presenza di un neo-assunto con contratto a tempo indeterminato che nel corso del 1994 abbia prestato la propria attività lavorativa nell'impresa per 180 giorni e per l'intero periodo abbia generato premio di assunzione l'importo su cui commisurare il credito di imposta non può risultare superiore a 14.794.520 lire.

Tale limite va considerato con riferimento all'intero periodo in cui il lavoratore ha generato credito di imposta e non deve essere ulteriormente suddiviso in relazione ai diversi periodi di paga. Ad esempio, un lavoratore assunto il 20 settembre che genera credito di imposta nei mesi di settembre (11 giorni), ottobre (31 giorni), e novembre (30 giorni) avrà un limite pari a lire 5.917.808 (30 milioni diviso 365 moltiplicato per 72) e non tre distinti limiti per ciascuno dei periodi di paga nei quali risulta in incremento di base occupazionale.

Il reddito di lavoro dipendente su cui va commisurato il credito di imposta, (ossia la base su cui calcolare il 25 per cento), è costituito dal reddito di lavoro dipendente assoggettato a ritenuta e corrisposto in riferimento al periodo di paga in cui il lavoratore è stato considerato ai fini del calcolo del premio di assunzione.

Unica deroga a tale principio è costituita dalla previsione legislativa che nella determinazione del credito si deve tener conto anche dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto a condizione che gli stessi siano stati corrisposti a lavoratori fiscalmente residenti in Italia.

Si deve tener conto, altresì, dei ratei di mensilità aggiuntive corrisposte entro il termine del periodo di imposta e riferibili ai giorni compresi nei periodi di paga in cui si è verificato l'incremento della base occupazionale. Pertanto in presenza di un lavoratore che ha generato credito di imposta per un solo mese di 30 giorni la quota parte di mensilità aggiuntive corrisposte da tenere in considerazione, è pari alla mensilità aggiuntiva stessa divisa per 365 e moltiplicata per 30.

Non si può tener conto, invece, delle retribuzioni corrisposte ai neo-assunti che risultino di importo inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di lavoro.

Il credito di imposta non spetta, inoltre, per le assunzioni dei soggetti che sono stati posti dal precedente datore di lavoro in cassa integrazione o in mobilità al solo, fine di consentire a chi effettua l'assunzione di fruire del premio.

3 Istruzioni per la compilazione dello schema per il calcolo del premio di assunzione

Ai fini della determinazione del premio di assunzione si può utilizzare lo schema di calcolo "A" di seguito riportato, per la cui compilazione si forniscono le seguenti istruzioni.

Lo schema di calcolo non va allegato alla dichiarazione dei redditi.

Deve essere compilato un rigo del prospetto per ciascun lavoratore preso in considerazione ai fini della attribuzione del premio di assunzione.

Nella colonna 1, va riportata la somma dei giorni corrispondenti ai periodi di paga, compresi nel periodo tra il 12 giugno e la fine del periodo di imposta, presi in considerazione per l'attribuzione del premio di assunzione.

Nella colonna 2 relativa al reddito di lavoro corrisposto, va riportata la somma delle retribuzioni prese a base per il calcolo del premio di assunzione comprensiva dei ratei di mensilità aggiuntive.

Nella colonna 3, relativa al limite massimo spettante, va riportato l'importo che si ottiene moltiplicando il numero dei giorni indicato nella colonna 1 per 82.191,7 (importo corrispondente a 30.000.000 ragguagliati al giorno).

Nella colonna 4 va riportato l'importo minore risultante dal confronto tra il reddito corrisposto ed il reddito massimo spettante.

Nel rigo 11 va indicata la somma delle retribuzioni base.

Nel rigo 12 va indicato il credito d'imposta spettante pari al 25% dell'importo di rigo 11. Tale credito va riportato nel mod. 760/R al rigo R68.

Esempio di calcolo

Si vuole calcolare il premio di assunzione spettante per il 1994, ad un contribuente con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, in presenza della seguente situazione occupazionale.

Al 12 giugno la base occupazionale è composta di 3 unità.

Al 31 luglio la base occupazionale risulta composta da sei unità per l'assunzione con contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato, dal 1° luglio, di 3 lavoratori con retribuzione mensile rispettivamente di lire 1.000.000 (lavoratore A), 1.200.000 (lavoratore B), 3.000.000 (lavoratore C). Tali retribuzioni, per semplicità di esposizione, si devono ritenere comprensive dei ratei di mensilità aggiuntive.

Al 31 agosto la base occupazionale è costituita da cinque unità, a seguito del licenziamento di uno dei dipendenti in forza al 12 giugno.

La medesima situazione si presenta al 30 settembre ed al 31 ottobre.

Al 30 novembre la base occupazionale risulta invece costituita da quattro unità, a seguito del licenziamento di un altro dei dipendenti in forza al 12 giugno.

Pertanto alla scadenza dei diversi periodi di paga, l'incremento di base occupazionale risulta pari a:

- 3 unità nel mese di luglio,
- 2 unità nei mesi di agosto, settembre ed ottobre,
- 1 unità nel mese di novembre.

Per ciascun periodo di paga, vengono, pertanto, presi in considerazione i seguenti lavoratori.

luglio:
lavoratore A con retribuzione di 1.000.000
lavoratore B con retribuzione di 1.200.000
lavoratore C con retribuzione di 3.000.000

agosto:
lavoratore B con retribuzione di 1.200.000
lavoratore C con retribuzione di 3.000.000

settembre ed ottobre:
lavoratore B con retribuzione di 1.200.000
lavoratore C con retribuzione di 3.000.000

novembre:
lavoratore C con retribuzione di 3.000.000
Hanno, pertanto, generato credito di imposta:

- il lavoratore A per il mese di luglio (31 giorni);
- il lavoratore B per i mesi da luglio a ottobre (123 giorni);
- il lavoratore C per i mesi da luglio a novembre (153 giorni).

Per ciascuno di tali lavoratori il limite massimo di reddito su cui determinare il credito di imposta è pari a:

- 2.548.000 (82.191,7 x 31 giorni) per il lavoratore A che ha percepito 1.000.000 di lire;
- 10.110.000 (82.191,7 x 123 giorni) per il lavoratore B che ha percepito complessivamente un reddito di 4.800.000 di lire;
- 12.575.000 (82.191,7 x 153 giorni) per il lavoratore C che ha percepito complessivamente un reddito di 15.000.000 di lire.

Nella situazione illustrata lo schema di calcolo dovrà essere compilato come nello schema "B" nel quale la situazione del lavoratore A è rappresentata al primo rigo, quella del lavoratore B al secondo rigo e quella del lavoratore C al terzo rigo.

4 Istruzioni per la compilazione del prospetto relativo all'indicazione e utilizzo del credito d'imposta

Nel prospetto va indicato:

- nel **rigo R68** l'ammontare del credito d'imposta spettante per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione determinato sulla base delle istruzioni fornite nei paragrafi precedenti;
- nel **rigo R69** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R68 utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR relativo al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo R70** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R68 utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG relativo al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo R71** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R68 utilizzato a compensazione dell'IVA dovuta alle scadenze successive alla fine del periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della dichiarazione stessa;
- nel **rigo R72** l'ammontare del credito d'imposta di cui al rigo R68 utilizzato per il versamento delle ritenute alla fonte di qualsiasi tipo la cui scadenza è successiva alla fine del periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della dichiarazione stessa;
- nel **rigo R73** l'ammontare del credito d'imposta totale utilizzato ottenuto dalla somma dei rigi da R69 a R72;
- nel **rigo R74** l'ammontare del credito d'imposta residuo ottenuto dalla differenza tra il rigo R68 e il rigo R73.

n RICHIESTA DI SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DI IMPOSTA DEI CREDITORI VERSO L'EFIM

Il presente prospetto va utilizzato dalle piccole e medie imprese, individuate nella decisione della Commissione della Comunità Europea adottata in data 20 maggio 1992, nonché dalle associazioni che svolgono attività commerciale, 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.

Unità in incremento	Numero giorni in incremento ¹	Reddito corrisposto ²	Limite massimo spettante ³	Retribuzione base ⁴
1		.000	.000	.000
2		.000	.000	.000
3		.000	.000	.000
4		.000	.000	.000
5		.000	.000	.000
6		.000	.000	.000
7		.000	.000	.000
8		.000	.000	.000
9		.000	.000	.000
10		.000	.000	.000
rigo 11	Totale retribuzioni base			.000
rigo 12	Credito d'imposta spettante (25% del rigo 11)			.000

Schema «A»

Unità in incremento	Numero giorni in incremento ¹	Reddito corrisposto ²	Limite massimo spettante ³	Retribuzione base ⁴
1	31	1.000.000	2.548.000	1.000.000
2	123	4.800.000	10.110.000	4.800.000
3	153	15.000.000	12.575.000	12.575.000
4		.000	.000	.000
5		.000	.000	.000
6		.000	.000	.000
7		.000	.000	.000
8		.000	.000	.000
9		.000	.000	.000
10		.000	.000	.000
rigo 11	Totale retribuzioni base			18.375.000
rigo 12	Credito d'imposta spettante (25% del rigo 11)			4.594.000

Schema «B»

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 versarsi o iscritte a ruolo (cfr. Circolare n. 110/E del 18 luglio 1994). A seguito del DL 31 gennaio 1995, n. 26 il termine di cui all'art. 1 e 3 del DL n. 532 del 1993 è prorogato al 31 dicembre 1995.

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.

Pertanto i soggetti interessati devono indicare:

- nel **rigo R 75** l'importo del credito per il quale è operante la sospensione del pagamento dei debiti delle società controllate dall'EFIM al netto degli importi indicati, per fruire della sospensione dei versamenti ai fini dell'ILOR, dell'IRPEG, dell'imposta sul patrimonio netto e dell'IVA nonché delle iscrizioni a ruolo, nella dichiarazione dei redditi relativa al precedente periodo d'imposta;
- nel **rigo R 76** l'importo del credito eventualmente rimborsato;
- nel **rigo R 77** 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 R 78** l'importo dell'IRPEG dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo R 79** l'importo dell'IVA dovuta dalla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presenta-

zione della dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;

- nel **rigo R 80** l'importo complessivo delle citate imposte iscritte a ruolo, per le quali si fruisce della sospensione;
- nel **rigo R 81** l'importo delle ritenute dovute in qualità di sostituto d'imposta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo R 82** l'importo dell'imposta sul patrimonio netto dell'impresa dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, per la quale si fruisce della sospensione.

n PROSPETTO RISERVATO AGLI ENTI NON COMMERCIALI E AGLI ENTI NON RESIDENTI

Il prospetto in calce al Mod. 760/R è riservato agli enti non commerciali e agli enti non residenti per l'indicazione della tipologia degli oneri deducibili dal reddito complessivo (Sez. I) e degli oneri per i quali è riconosciuta la detrazione di importo del 27 per cento (vedere in **appendice** le voci "Oneri deducibili" e "Oneri per i quali spetta una detrazione d'imposta").

20

MOD. 760/S - DISTINTE

Il Mod. 760/S contiene:

- la distinta degli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, comprese le accettazioni bancarie soggetti a ritenuta d'acconto;
- la distinta degli interessi, premi e altri frutti da depositi e conti bancari e postali soggetti a ritenuta d'acconto;
- la distinta dei prospetti e documenti allegati alla dichiarazione Mod. 760/95.

21

MOD. 760/W - TRASFERIMENTI DA E PER L'ESTERO DI DENARO, TITOLI E VALORI MOBILIARI

Il DL 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ha introdotto un sistema di rilevazione dei trasferimenti da e verso l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari.

Tale disciplina prevede, fra l'altro, l'obbligo a carico delle persone fisiche, degli enti non commerciali e dei soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, fiscalmente residenti in Italia, di indicare nella dichiarazione dei redditi ovvero, in caso di esonerazione dalla presentazione della dichiarazione, su apposito modulo conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle Finanze, i trasferimenti dall'estero, verso l'estero e sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, sempreché l'ammontare complessivo dei trasferimenti effettuati nel corso del periodo d'imposta (computando, quindi, tutti i trasferimenti suddetti e cioè anche gli eventuali disinvestimenti) abbia superato l'importo di 20 milioni di lire; tale obbligo, peraltro, sussiste anche nel caso in cui al termine del periodo di 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.

Il citato meccanismo di rilevazione concerne non solo le operazioni di natura finanziaria ma comprende tutte le transazioni di denaro, titoli o valori - sia in lire che in valuta - indipendentemente dalla causale delle stesse, come emerge dal comma 2 dell'art. 5 del DL n. 167, e dalle modalità con le quali le transazioni hanno avuto luogo; vi rientrano, pertanto, oltre a quelle effettuate con l'intervento degli intermediari residenti, anche quelle poste in essere attraverso soggetti non residenti e quelle eseguite in forma diretta, sia pure attraverso l'emissione di assegni o la girata di titoli trasferibili con tale mezzo. Nel caso in cui le operazioni in questione siano eseguite in valuta estera, il contribuente deve indicare il controvalore in lire utilizzando il cambio indicato nel DM 13 febbraio 1995, pubblicato nella G.U. n. 38 del 15 febbraio 1995.

Lo stesso DL n. 167 prevede in particolare l'obbligo di indicare sia le *consistenze* degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria detenuti nel corso dell'anno - prescindendo, quindi, dal fatto che relativamente ad essi non siano intervenute movimentazioni o che gli stessi traggano origine da cause diverse dai cennati trasferimenti (sono da ricomprendere fra le consistenze in questione anche quelle derivanti da donazioni, successioni, ecc.) - sia i *flussi*, cioè le singole operazioni di trasferimento suddette.

L'obbligo della dichiarazione in esame sussiste anche nel caso in cui le operazioni di che trattasi sono state poste in essere dagli interessati in qualità di esercenti attività commerciali ed ancorché essi operino in re-

gime di contabilità ordinaria e siano quindi soggetti a tutti gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili previsti dalla normativa fiscale.

Pertanto il presente modulo deve essere presentato dagli enti non commerciali residenti in Italia che nel periodo d'imposta hanno detenuto investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria, sussistendo i presupposti testé precisati.

Nel caso in cui sussista l'obbligo di presentazione del mod. 760, il modulo 760/W deve essere allegato a detto modello.

Nei casi di esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi il modulo 760/W deve essere autonomamente presentato, con le modalità e nei termini previsti per la presentazione del mod. 760.

Ciò premesso in via generale, si precisa, con riferimento ai singoli articoli del citato D.L. n. 167 concernenti la soggetta materia, che gli enti non commerciali fiscalmente residenti in Italia:

- a) qualora abbiano effettuato trasferimenti da o verso l'estero di denaro, titoli o valori mobiliari attraverso soggetti non residenti, senza il tramite degli intermediari – sia istituzionali che professionali – residenti, sono tenuti ad indicare nella propria dichiarazione annuale dei redditi i trasferimenti medesimi sempreché l'ammontare complessivo degli investimenti all'estero o delle attività estere di natura finanziaria abbia superato, al termine del periodo d'imposta, l'ammontare di 20 milioni di lire. Identico obbligo sussiste nel caso in cui l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno per cause diverse da quelle riguardanti i predetti investimenti ed attività finanziarie abbia superato il suddetto importo di 20 milioni di lire (art. 2, comma 1; art. 4, comma 5 e art. 5, comma 2).
- b) qualora al termine del periodo d'imposta detengano investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria devono indicarli nella propria dichiarazione dei redditi sempreché l'ammontare complessivo risulti superiore a 20 milioni di lire. Nella stessa dichiarazione, inoltre, gli interessati sono tenuti ad indicare l'ammontare dei trasferimenti da, verso e sull'estero, che nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria; questo specifico obbligo sussiste anche nel caso in cui al termine del periodo d'imposta i soggetti interessati non detengano gli investimenti e le attività suddetti (art. 4, commi 1, 2 e 5).

Gli obblighi di dichiarazione di cui alle precedenti lettere a) e b) 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 di cui all'art. 81, comma 1, lettera c-ter) del TUIR (pluvalenze 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) sempreché tali redditi:

1. siano esenti dalle imposte sui redditi. Trattasi 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 per cento, ai sensi della disposizione di cui all'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni. Trattasi 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 D.P.R. 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 D.P.R. 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 D.P.R. n. 600 del 1973;
3. siano stati assoggettati alla ritenuta alla fonte del 10 per cento ai sensi dell'art. 27, ultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973. Trattasi 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/G;
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. Trattasi 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 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 assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta da parte dei soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23 del D.P.R. 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. Trattasi dei proventi di cui all'art. 41, comma 1, lettera b-bis) del TUIR.

Inoltre i predetti obblighi di dichiarazione non sussistono per le quote di organismi collettivi in valori mobiliari di diritto estero che siano:

i) 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 n. 77 del 1983 e successive modificazioni;

ii) 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);

iii) diversi da quelli di cui alle precedenti lettere i) e ii), 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.

Gli obblighi di dichiarazione di cui alle precedenti lettere a) e b) non sussistono, infine, per le operazioni di compravendita di valute estere allorché le plusvalenze derivanti dalla cessione a termine delle valute scontino la ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta di cui all'art. 3 del citato DL n. 378 del 1992.

Per espressa previsione normativa si intendono compresi fra gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria i titoli ed i valori mobiliari esteri acquistati in Italia per il tramite degli intermediari di cui all'art. 1 del DL n. 167.

Vanno altresì comprese fra i predetti investimenti esteri le obbligazioni ed i titoli simili di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601 del 1973 e quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992. Si richiama l'attenzione sulla disposizione contenuta nell'art. 6 del DL n. 167, che prevede la presunzione di fruttuosità, nella misura pari al tasso ufficiale medio di sconto vigente in Italia nei singoli periodi d'imposta, ai fini delle imposte sui redditi, 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.

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 (attraverso, cioè, sia 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.

La **Sezione I** si compone di 11 campi: in essi gli interessati devono indicare, rispettivamente per ciascuna operazione di trasferimento, i seguenti dati:

- nei **campi 1 e 2**, le generalità complete (cognome e nome, se trattasi di persone fisiche; denominazione, se trattasi 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;
- nel **campo 4**, la tipologia dell'operazione, indicando il codice 1 oppure 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 in chiaro dello Stato estero e l'indicazione in codice dello stesso desumendolo dall'elenco dei Paesi esteri, riportato nelle istruzioni;
- 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** la causale in codice dell'operazione, desumendola dalla tabella dei codici delle operazioni con l'estero, riportata nelle istruzioni;
- 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 1994, come da apposito decreto ministeriale.

La **Sezione II** si compone di 5 campi. In essi gli interessati devono 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 in chiaro dello Stato estero e l'indicazione in codice dello stesso desumendolo dall'elenco dei Paesi esteri, riportato nelle istruzioni;
- nei **campi 3 e 4**, rispettivamente la causale, in chiaro ed in codice, dell'operazione. Per l'indicazione in codice della causale si dovrà utilizzare la tabella dei codici delle operazioni con l'estero, riportata nelle istruzioni.

La casella 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 5**, l'importo degli investimenti ed attività suddetti. In proposito si richiama quanto già precisato in riferimento al campo 11 della Sezione I.

La **Sezione III** si compone di 7 campi. In essi, gli interessati devono 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 in chiaro ed in codice dello Stato estero e l'indicazione in codice dello stesso desumendolo dall'elenco dei Paesi esteri, riportato nelle istruzioni;
- 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**, la causale in codice dell'operazione, desumendola dalla tabella dei codici delle operazioni con l'estero, riportata nelle istruzioni. La casella 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 5**, la data in cui è intervenuta l'operazione;
- nel **campo 6** dovranno essere indicati gli estremi di identificazione della banca e il numero di conto utilizzato;
- nel **campo 7**, 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 4. 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, 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.

Si richiama l'attenzione del dichiarante sull'esigenza di barrare una delle 2 caselle poste in calce al presente modulo per segnalare la modalità di presentazione dello stesso.

22

MOD. 760/B - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI E NON RESIDENTI NONCHÈ DELLE SOCIETÀ ED ENTI COMMERCIALI NON RESIDENTI SENZA STABILE ORGANIZZAZIONE - CALCOLO DELLE IMPOSTE ED ESTREMI DEI VERSAMENTI

Questo modello deve essere utilizzato:

- dagli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato;
 - dalle società semplici, dalle società di fatto che non esercitano attività commerciali e dalle società e associazioni tra artisti e professionisti senza personalità giuridica nonché dagli enti non commerciali, non residenti nel territorio dello Stato;
 - dalle società commerciali e dagli enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- tenendo conto di quanto di seguito specificato.

n SEZIONE 1 - ILOR

Nei **rigli** da **01** a **07** vanno riportati i redditi soggetti ad ILOR, desunti dai modelli aggiuntivi.

Nel **rigo 09** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 16,2 per cento e nel **rigo 10** quello soggetto ad aliquota ridotta.

Nel **rigo 11-bis** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di rigo 11, il credito di imposta a favore dei datori di lavoro ai sensi dell'art. 2 del DL n. 357 del 1994 (vedere Mod. 760/R).

Nel **rigo 12** va indicato l'ammontare dei crediti ILOR e/o IRPEG, dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR.

Nel **rigo 15** o nel **rigo 16** va indicato l'importo dell'ILOR dovuta o dell'ILOR a credito, corrispondente alla differenza tra l'importo di **rigo 11** e la somma dei **rigli** da **12** a **14**.

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 il Mod. 760/M-B.

n SEZIONE 2 - IRPEG

Nei **rigli** da **17** a **26** vanno riportati i redditi soggetti ad IRPEG (o le perdite), desunti dai modelli aggiuntivi.

Nel **rigo 27** 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 comprese nei Modd. 760/A, 760/C e 760/D. 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 anche per effetto dell'utilizzo dell'eccedenza per il versamento degli acconti o dei saldi.

Nel **rigo 29** va indicato il credito d'imposta sui dividendi distribuiti ai soci o partecipanti dalla società o dagli enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87 (vedere in **appendice** la voce "Crediti di imposta").

In tale rigo va indicato anche il credito di imposta sui proventi percepiti in rapporto alla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare (vedere in **appendice** la voce "Crediti di imposta").

el **rigo 30** va indicata l'eccedenza di perdite di impresa in contabilità ordinaria di precedenti periodi di imposta, fino a concorrenza del reddito di rigo 28 aumentato dei crediti di imposta di rigo 29.

Nel **rigo 31** vanno indicati, fino a concorrenza dell'importo risultante dalla somma algebrica dei rigi da 28 a 30 e compilando la Sez. I dell'apposita distinta posta nel mod. 760/R, gli oneri deducibili dal reddito complessivo che sono stati sostenuti nel periodo di imposta nonché la quota pari ad 1/5 dell'INVIM pagata nei tre precedenti periodi di imposta. Si ricorda che i versamenti a favore delle fondazioni, delle associazioni e degli enti individuati con decreti dei prefetti delle province interessate, effettuati con il fine di portare aiuto alle popolazioni del Nord Italia colpite dall'alluvione della prima decade del mese di novembre 1994, ai sensi dell'art. 14-bis, del DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22, devono essere indicati in detto rigo, se non dedotti nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formare il reddito complessivo (vedere in **appendice** la voce "Oneri deducibili").

n RISERVATO AGLI ENTI NON COMMERCIALI NON RESIDENTI

Gli enti non commerciali non residenti che hanno compilato il Mod. 760/A o il Mod. 760/C o il Mod. 760/D, che sono considerati, agli effetti dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 27 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, non operativi e che dichiarano, nel rigo 32, un importo inferiore al reddito imponibile minimo (rigo 03 del prospetto per la determinazione del reddito imponibile minimo delle società non operative collocato nella quarta pagina del Mod. 760/A, se trattasi di ente non commerciale che compila il Mod. 760/A, ovvero il 2 per cento dell'importo complessivo delle immobilizzazioni aziendali relative alla stabile organizzazione come risulta dal prospetto da allegare secondo le indicazioni fornite nelle istruzioni generali alla fine del paragrafo 2), sono soggette, ai sensi del comma 7 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 7 il contribuente può in ogni caso adeguare l'importo di rigo 32 al predetto reddito imponibile minimo, anche mediante la riduzione delle perdite di

periodi di imposta precedenti di rigo 30, che, in tal caso, vanno indicate per un importo corrispondente all'eccedenza del reddito complessivo (rigo 28 aumentato dei rigi 29 e 30 e diminuito di rigo 31) eccedente il suddetto reddito imponibile minimo.

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 32 è inferiore al reddito imponibile minimo (vedi istruzioni al rigo 16 del Mod. 760/M).

Nel **rigo 33** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 36 per cento, e nel **rigo 34** quello soggetto ad aliquota agevolata.

el **rigo 36** va indicato l'importo pari al 27 per cento dell'onere rimborsato, qualora, per lo stesso si sia fruito di una detrazione d'imposta.

Nel **rigo 38** va indicato, fino a concorrenza dell'imposta di rigo 37 e compilando la Sez. II dell'apposita distinta posta nel Mod. 760/R il 27 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 39** va indicato l'importo di rigo 29. I soggetti che hanno percepito utili derivanti da dividendi di società "figlie" residenti nella UE, per i quali si rende applicabile il comma 4 dell'art. 96-bis, devono indicare nell'apposito spazio la parte di credito di imposta riferibile a detti utili.

Nel **rigo 40** 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 41** 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 venga attribuito ai 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").

Nel **rigo 44-bis** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di rigo 44, il credito di imposta a favore dei datori di lavoro ai sensi dell'art. 2 del DL n. 357 del 1994 (vedere istruzioni al Mod. 760/R).

Nel **rigo 45** va indicato l'ammontare dei crediti IOR e/o IRPEG, dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG.

Si precisa che la somma degli importi indicati nei **rigi 12** e **45** deve in ogni caso corrispondere alla somma dei crediti IOR e IRPEG dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute.

Nel **rigo 48** o nel **rigo 49** va indicato l'importo dell'IRPEG dovuta o dell'IRPEG a cre-

dito corrispondente alla differenza fra l'importo di **rigo 44** e la somma dei **rigi** da **45** a **47**.

Con riguardo al **rigo 49**, si fa presente che le società e gli enti che espongono un'eccedenza di imposta e che hanno percepito utili che si considerano, in tutto o in parte formati con dividendi cc.dd. "comunitari", devono rideterminare l'eccedenza stessa, per effetto dell'art. 96-bis, comma 4, confrontando il credito di imposta sui dividendi cc.dd. "comunitari" indicato nell'apposito spazio di rigo 39, con l'imposta di rigo 37 diminuita delle detrazioni di rigo 38.

Se l'imposta, come sopra diminuita, è uguale o superiore al credito di imposta sui dividendi cc.dd. "comunitari", spetta l'eccedenza di rigo 49; se, invece, è inferiore a detto credito occorre calcolare la misura dell'eccedenza e ridurre l'importo di rigo 49 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 il Mod. 760/M-B.

23

MOD. 760/M - CALCOLO DELLE IMPOSTE ED ESTREMI DEI VERSAMENTI DELLE SOCIETÀ ED ENTI COMMERCIALI

Questo modello deve essere compilato:

- dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative e dalle società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
 - dagli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - dalle società di ogni tipo (tranne le società semplici, le società di fatto che non esercitano attività commerciali e le associazioni tra artisti e professionisti) e dagli enti commerciali non residenti, aventi stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- tenendo conto di quanto di seguito specificato.

n SEZIONE 1 - ILOR

Nel **rigo 01** va indicato il reddito di rigo A112 del Mod. 760/A.

Nel **rigo 02** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 16,2 per cento e nel **rigo 03** quello soggetto ad aliquota agevolata.

Nel **rigo 05** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di **rigo 04**, l'ammontare dei seguenti crediti d'imposta ove spettanti (vedere Mod. 760/R):

- credito d'imposta per le imprese di autotrasporto di merci per conto di terzi;
- credito d'imposta per le imprese distributrici di carburanti;
- credito d'imposta per le piccole e medie imprese;
- credito d'imposta per le imprese rivenditrici di prodotti audiovisivi e cinefotografici;
- credito d'imposta per le imprese operanti nei bacini minerari;

- credito d'imposta a favore di titolari della licenza per l'esercizio del servizio di taxi o per l'esercizio del servizio di noleggio;
- credito d'imposta a favore dei datori di lavoro ai sensi dell'art. 2 del DL n. 357 del 1994.

Nel **rigo 06** va indicato l'ammontare dei crediti ILOR e/o IRPEG, dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR.

Nel **rigo 09** o nel **rigo 10** va indicato l'importo dell'ILOR dovuta o dell'ILOR a credito, corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo 04 e la somma dei rigi da 05 a 08.

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 il mod. 760/M-B.

n SEZIONE 2 - IRPEG

Nel **rigo 11** o **12** va indicato il reddito o la perdita di rigo A94 o A95.

Nel **rigo 13** va indicato il credito d'imposta sui dividendi distribuiti ai soci o partecipanti dalle società o dagli enti indicati alle lettere *a* e *b* del comma 1 dell'art. 87 (vedere in **appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo 14** va indicato il credito di imposta sui proventi percepiti in rapporto alla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare (vedere in **appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo 15** va indicato l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti (ma non oltre il quinto), per l'intero importo che trova capienza in quello risultante dalla somma algebrica dei rigi da 11 a 14. Detto ammontare può tuttavia essere computato in diminuzione del reddito in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e dalle eccedenze di imposta del precedente periodo.

Nel **rigo 16** va indicato il reddito imponibile o la perdita risultante dalla somma algebrica tra l'importo di rigo 11 o di rigo 12 e gli importi dei rigi da 13 a 15.

Qualora detto risultato sia una perdita, la stessa va diminuita dei proventi esenti dall'imposta, per la parte del loro ammontare - da indicare nell'apposito spazio - che eccede i componenti negativi non dedotti per effetto dell'applicazione degli artt. 63 e 75, commi 5 e 5-bis, del TUIR.

n RISERVATO ALLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata nonché le società e gli enti non commerciali non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che sono considerati (agli effetti dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 27 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41) non operativi e che dichiarano, nel rigo 16, un reddi-

to che, pur aumentato degli importi non assoggettati ad imposizione per effetto di specifiche disposizioni agevolative, è inferiore al reddito imponibile minimo (rigo 03 del "Prospetto per la determinazione del reddito imponibile minimo delle società non operative" collocato nella quarta pagina del Mod. 760/A) sono soggette, ai sensi del comma 7 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 7 il contribuente può in ogni caso adeguare l'importo di rigo 16 al predetto reddito imponibile minimo anche mediante la riduzione delle perdite di periodi di imposta precedenti di rigo 15, che, in tal caso, vanno indicate per un importo corrispondente all'eccedenza del reddito complessivo (rigo 11 o 12 aumentato dei rigi 13 e 14) rispetto al suddetto reddito imponibile minimo.

Nel **rigo 17** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 36 per cento e nel **rigo 18** quello soggetto ad aliquota agevolata. Si ricorda che l'aliquota è ridotta al 27 per cento per i soggetti di cui all'art. 12 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Nel **rigo 20** va indicato l'importo di rigo 13. I soggetti che hanno percepito utili derivanti da dividendi di società "figlie" residenti nella UE, per i quali si rende applicabile il comma 4 dell'art. 96-bis, devono indicare nell'apposito spazio la parte di credito di imposta riferibile a detti utili.

Nel **rigo 21** va indicato l'importo di rigo 14.

Nel **rigo 22** va indicato il credito per le imposte pagate all'estero sui redditi prodotti all'estero 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 o dai GEIE cui esso partecipa così come risulta dall'apposito prospetto rilasciato dai citati soggetti (vedere in **appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo 23** vanno indicati:

- il credito d'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 d'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").

Nel **rigo 27** va indicata la maggiorazione di conguaglio di cui all'art. 105. Detta maggiorazione è dovuta dalla società o ente erogante nelle ipotesi e nei limiti sottoindicati:

- nella misura pari ai 9/16 della differenza tra l'utile di esercizio distribuito ai soci o partecipanti ed il 64 per cento del reddito dichiarato al lordo delle perdite riportate da precedenti esercizi ed aumentato del 60 per cento degli utili distribuiti da società collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile non residenti nel territorio dello Stato (reddito di rigo 16 aumentato delle perdite di rigo 15 e degli utili indicati nel rigo A83 del mod. 760/A);

- nella misura pari ai 9/16 delle somme distribuite prelevate da riserve o altri fondi (esclusi quelli che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e quelli che in caso di distribuzione non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci o partecipanti) formati a partire dall'esercizio in corso al 1° dicembre 1983 per le società di capitali, e dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera b), con utili o proventi non assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- nella misura pari al 15 per cento delle somme distribuite prelevate da riserve o altri fondi (esclusi quelli che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e quelli che in caso di distribuzione non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci o partecipanti) già esistenti alla fine dell'esercizio chiuso prima del 1° dicembre 1983 o dell'esercizio chiuso prima del 1° gennaio 1988 per gli enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera b), o formate con utili o proventi dell'esercizio stesso;
- nella misura pari ai 9/16 delle somme distribuite qualora sia stata omessa l'indicazione delle riserve.

Se gli utili d'esercizio, le riserve o altri fondi dalle quali sono prelevate le somme distribuite dalle società costituite anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 1° marzo 1986, n. 64 o dalle società operanti nelle province di Trieste e Gorizia, sono formati con utili fruenti dell'agevolazione di cui all'art. 105 del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218 o all'art. 2 della legge 29 gennaio 1986, n. 26, la maggiorazione di conguaglio è ridotta alla metà. Si fa presente che se la società c.d. "madre" ha percepito utili di cui all'art. 96-bis, comma 1, che non concorrono alla formazione del reddito per il 95 per cento del loro ammontare, la stessa, a norma del successivo comma 3, può distribuire detti utili, nel medesimo ammontare del 95 per cento senza applicazione della maggiorazione di conguaglio; nell'ipotesi che la maggiorazione venga applicata, non si rendono applicabili le disposizioni previste dal comma 4 dell'art. 96-bis.

In caso di successivo accertamento del reddito imponibile in misura più elevata e di successivo recupero a tassazione delle riserve, l'IRPEG dovuta dalla società o dall'ente nei periodi di imposta in cui il relativo accertamento si è reso definitivo è ridotta, ai sensi dell'art. 107, di un importo pari, rispettivamente, all'imposta sulla differenza tra reddito accertato e reddito dichiarato e comunque non superiore alla maggiorazione di conguaglio a suo tempo operata, e all'imposta corrispondente all'ammontare recuperato a tassazione, aumentato degli interessi di cui all'art. 44 del D.P.R. n. 602 del 1973. L'importo di tale riduzione va indicato nel **rigo 28**.

In tale rigo va altresì indicato l'ammontare della maggiorazione di conguaglio che la società ha eventualmente pagato, in aggiunta ai dividendi, a soci residenti in Francia, Germania, Paesi Bassi in applicazione delle vigenti Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi.

Si precisa che l'ammontare dell'imposta di conguaglio pagata ai predetti soci può essere scomputata sempreché abbia correttamente indicato detta imposta afferente i dividendi erogati nella presente dichiarazione o in una precedente.

Nel **rigo 30** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di rigo 29 l'ammontare dei seguenti crediti di imposta ove spettanti (vedere Mod. 760/R):

- credito d'imposta per le imprese di autotrasporto di merci per conto di terzi;
- credito d'imposta per le piccole e medie imprese;
- credito d'imposta a favore di titolari della licenza per l'esercizio del servizio di taxi o per l'esercizio del servizio di noleggio;
- credito d'imposta per le imprese rivenditrici di prodotti audiovisivi e cinefototelevisivi;
- credito d'imposta per le imprese distributrici di carburanti;
- credito d'imposta per le imprese operanti nei bacini minerari;
- credito d'imposta a favore dei datori di lavoro ai sensi dell'art. 2 del DL n. 357 del 1994.

Nel **rigo 31** va indicato l'ammontare dei crediti ILOR e/o IRPEG, dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG.

Si precisa che la somma degli importi indicati nei **rigi 06** e **31** deve in ogni caso corrispondere alla somma dei crediti ILOR e IRPEG, dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute.

Nel **rigo 34** o nel **rigo 35** va indicato l'importo dell'IRPEG dovuta o dell'IRPEG a credito, corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo 29 e la somma dei rigi da 30 a 33.

Con riguardo al **rigo 35**, si fa presente che le società e gli enti che espongono un'eccedenza d'imposta e che hanno percepito utili che si considerano, in tutto o in parte formati con dividendi cc.dd. "comunitari", devono rideterminare l'eccedenza stessa, per effetto dell'art. 96-bis, comma 4, confrontando il credito d'imposta sui dividendi cc.dd. "comunitari" indicato nell'apposito spazio di rigo 20, con l'ammontare dell'imposta di rigo 19.

Se l'imposta è superiore o uguale al credito d'imposta sui dividendi "comunitari", spetta l'eccedenza di rigo 35; se l'imposta di rigo 19 è inferiore a detto credito, occorre calcolare la misura dell'eccedenza e ridurre l'importo di rigo 35 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 il mod. 760/M-B.

24

MOD. 760/M-B - CALCOLO DELLE IMPOSTE A CREDITO, O DOVUTE A SALDO, ED ESTREMI DEI VERSAMENTI

Questo modello va utilizzato per determinare l'ILOR e l'IRPEG da versare ovvero da chiedere a rimborso o da computare in diminuzione delle imposte relative all'esercizio successivo sia dai soggetti che hanno compilato il Mod. 760/M sia da quelli che hanno compilato il Mod. 760/B.

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'IRPEG e l'ILOR.

I soggetti per i quali non si verifica il presupposto per operare detta compensazione, o che non intendono avvalersene, devono compilare:

- per l'ILOR dovuta, il **rigo 02**, per indicare il versamento effettuato in relazione all'imposta dovuta (rigo 09 del Mod. 760/M ovvero rigo 15 del Mod. 760/B);
- per l'ILOR a credito, il **rigo 03**, per la parte del credito, indicato nel rigo 10 del Mod. 760/M o nel rigo 16 del Mod. 760/B, da computare in diminuzione delle imposte ILOR e/o IRPEG, relative al periodo successivo e il **rigo 04**, per la parte di cui si chiede il rimborso;
- per l'IRPEG dovuta, il **rigo 05**, per indicare il versamento effettuato in relazione all'imposta dovuta (rigo 34 del Mod. 760/M ovvero rigo 48 del Mod. 760/B);
- per l'IRPEG a credito, il **rigo 06**, per la parte del credito, indicato nel rigo 35 del Mod. 760/M o nel rigo 49 del Mod. 760/B, da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo successivo e il **rigo 07**, per la parte di cui si chiede il rimborso.

I soggetti che, ricorrendone le condizioni, si avvalgono della compensazione tra l'ILOR a credito e l'IRPEG dovuta o tra l'ILOR dovuta e l'IRPEG a credito, devono indicare, nel **rigo 01**, l'importo della imposta compensata, costituito dal minor importo (in valore assoluto) tra l'ILOR a credito (dovuta) e l'IRPEG dovuta (a credito).

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.

25

PROSPETTI DELLE PERDITE

Il prospetto delle perdite collocato in terza pagina del modello base, in calce al modello 760/M, è riservato alle società e agli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87. Vanno indicate, nelle **colonne** da **1** a **5**, secondo il periodo di imposta di formazione, a partire da quello più recente, le perdite fiscali che residuano, dopo la compensazione effettuata nel rigo 15 del Mod. 760/M con l'intero importo della somma algebrica, se positiva, dei rigi da 11 a 14.

Detta compensazione può essere tuttavia effettuata in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e dalle eccedenze di imposta del precedente periodo.

Il prospetto collocato in calce alla seconda pagina del modello base è riservato agli enti non commerciali residenti e a quelli non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione e/o in quelli precedenti hanno subito perdite, derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità ordinaria (indicate nel modello 760/A) o derivanti dalla partecipazione in società commerciali di persone in contabilità ordinaria (società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società equiparate), eccedenti l'ammontare dei redditi prodotti nei rispettivi anni.

Nell'ipotesi in cui sia la somma algebrica dei rigi 28 e 29 del Mod. 760/B che la somma della perdita indicata nel rigo 17 del Mod. 760/B e di quella indicata nel rigo H10 del Mod. 760/H sono negative, va indicato, in **colonna 1** l'importo delle perdite di impresa in contabilità ordinaria relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, eccedenti l'ammontare complessivo dei redditi, riportando il minor importo in valore assoluto (es. fra -500.000 e -30.000 bisogna considerare -30.000) tra le due somme.

Nelle **colonne** da **2** a **6** va indicata la differenza negativa tra le perdite di impresa in contabilità ordinaria relative a ciascuno dei cinque esercizi precedenti e l'ammontare degli altri redditi prodotti nel corrispondente esercizio, che non è stata compensata con il reddito dei periodi successivi a quello cui si riferisce la perdita.

26

TRIBUTO STRAORDINARIO DI SOLIDARIETÀ (art. 11 del DL 19 dicembre 1994, n. 691)

L'art. 11, comma 3, del DL 19 dicembre 1994, n. 691 ha istituito soltanto per il periodo d'imposta in corso al 20 dicembre 1994 un tributo straordinario dovuto dai soggetti passivi dell'IRPEG per far fronte agli oneri derivanti dalle disposizioni agevolative previste per i soggetti colpiti dagli eventi alluvionali della prima decade del mese di novembre 1994.

Sono esclusi dal pagamento di detto tributo i soggetti che hanno il domicilio, la residenza, la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dei comuni individuati con i decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 e 29 novembre 1994 (rispettivamente pubblicati in G.U. n. 277 del 26 novembre 1994 e n. 280 del 30 novembre 1994).

Il tributo straordinario è pari all'1 per cento del reddito complessivo al netto del credito d'imposta sui dividendi e di quello sui fondi comuni di investimento (rigo 11 del Mod. 760/M e rigo 28 del Mod. 760/B).

Ai fini della liquidazione, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso si applicano le disposizioni previste per l'IRPEG.

Il tributo straordinario non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Il pagamento del tributo è effettuato nei termini e con le modalità previste per il versamento del saldo dell'IRPEG.

Va pertanto versato al concessionario della riscossione competente per territorio mediante il versamento diretto, utilizzando la distinta mod. 8, modulario F, riscossione n. 8, o il bol-

lettino di conto corrente postale Mod. 11, modulare F., riscossione n. 11.

Per il versamento del tributo straordinario è istituito il seguente codice tributo:

2691 - tributo straordinario dovuto dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Il periodo di riferimento da riportare sui modelli di versamento al concessionario è il periodo di imposta in corso alla data del 20 dicembre 1994 e, in caso di esercizio non coincidente con l'anno solare occorre riportare le ultime due cifre dell'anno di inizio e di fine dell'esercizio, nella forma AA.AA..

27

PROSPETTO DEI CONFERIMENTI AGEVOLATI

Questo prospetto interessa le imprese che in esercizi precedenti hanno operato conferimenti agevolati ai sensi dell'art. 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576 (prorogato dall'art. 10 della legge 16 dicembre 1977, n. 904) e i soggetti che hanno operato conferimenti agevolati ai sensi della legge 30 luglio 1990, n. 218.

Nel caso in cui l'operazione di conferimento riguardi più complessi aziendali apportati a società diverse, si deve provvedere alla compilazione di un apposito allegato riportando nel **rigo 01**, **colonne 1, 2 e 3**, i dati riepilogativi.

Quanto alle voci delle distinte colonne si precisa che:

- il valore da indicare in **colonna 1** è quello riferibile alla quota posseduta alla data di chiusura dell'esercizio precedente, che risulta dalla somma algebrica delle attività e passività conferite ai sensi di una delle predette leggi, assunte nei valori ad esse fiscalmente attribuiti alla data del conferimento, eventualmente aumentato dell'importo del fondo, in cui è stata accantonata la plusvalenza agevolata (in regime di sospensione d'imposta), acquisito a tassazione in precedenti esercizi;
- il valore da indicare in **colonna 2**, è quello riferibile alla partecipazione posseduta alla data di chiusura dell'esercizio precedente che risulta in bilancio a tale data;
- l'importo da indicare in **colonna 3** è quello della plusvalenza realizzata nel corso dell'esercizio.

In ordine alla evidenziazione dei realizzi si fa rinvio alle istruzioni contenute nella circolare n. 9 del 21 marzo 1980 ove sono state trattate le ipotesi che danno luogo a realizzo della plusvalenza in sospensione d'imposta.

A titolo esemplificativo, si rammenta che costituiscono realizzo:

- la vendita e la distribuzione delle azioni o quote ricevute a seguito del conferimento;
- la destinazione delle azioni o quote ricevute da parte della società o ente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- la distribuzione ai soci o ai partecipanti dei fondi che sono stati eventualmente iscritti in bilancio per effetto del conferimento.

28

PROSPETTO DELLE AGEVOLAZIONI TERRITORIALI E SETTORIALI

In questo prospetto non vanno indicati i dati riguardanti le esenzioni relative ai redditi dei terreni e dei fabbricati.

Nella **colonna 1** o **7** le società o enti che richiedono l'agevolazione o che l'hanno già richiesta devono indicare la disposizione legislativa che la prevede, apponendo nella apposita casella il codice individuato nella tabella E.

Le società o enti che hanno più attività agevolate devono indicare per ciascuna di esse le disposizioni agevolative anche nell'ipotesi in cui si tratti delle medesime disposizioni.

Nella **colonna 2** o **8** deve essere indicato lo stato dell'agevolazione, utilizzando i codici di cui alla tabella F) a seconda che l'agevolazione sia richiesta nella presente dichiarazione per la prima volta, che sia stata già richiesta nella dichiarazione relativa a precedenti periodi, che sia stata già richiesta con apposita istanza, che sia stata riconosciuta con provvedimento dell'Ufficio, che sia stata negata con provvedimento in contestazione.

Nella **colonna 3** o **9** va indicato l'anno a decorrere dal quale opera l'agevolazione.

Nella **colonna 4** o **10** va indicato l'anno in cui è stata richiesta l'agevolazione. I contribuenti che richiedono l'agevolazione per la prima volta nella presente dichiarazione indicheranno l'anno 1995.

Nella **colonna 5** o **11** va indicata la provincia (sigla) nel cui territorio viene prodotto o reinvestito il reddito agevolato.

Nella **colonna 6** o **12** va indicato l'ammontare del reddito agevolato o reinvestito.

Le **colonne 3, 4, 9 e 10** non devono essere utilizzate per le agevolazioni degli utili reinvestiti.

Se la richiesta dell'agevolazione è fatta per la prima volta nella dichiarazione dei redditi, è opportuno che sia informato il competente Ufficio delle imposte al quale (e non al Centro di Servizio cui è stata inviata la dichiarazione dei redditi contenente la richiesta dell'agevolazione) deve essere inviata, con plico separato, a mezzo raccomandata A.R., la documentazione di rito.

Ai fini dell'applicazione del DPCM 29 luglio 1993, concernente «Modalità di concessione delle agevolazioni contributive e fiscali alle piccole e medie imprese della Valtellina», in sede di richiesta delle agevolazioni devono essere indicate le agevolazioni di diversa natura eventualmente già richieste o ottenute, assicurando il rispetto dei limiti d'importo di cui all'art. 3, comma 1, del DPCM medesimo. Per ulteriori chiarimenti vedere la circolare n. 88/E del 14 giugno 1994.

TABELLA E) - Tipo di agevolazione

Codice Leggi agevolative

- Mezzogiorno** (T.U. 6 marzo 1978, n. 218 e legge 1° marzo 1986, n. 64; DL 11 luglio 1988, n. 258, convertito dalla legge 5 agosto 1988, n. 337; DL 8 febbraio 1995, n. 32)
- 01 Esenzione totale ILOR (art. 101, 1° comma, T.U. 6 marzo 1978, n. 218)

02 Esenzione parziale ILOR (art. 101, 2° comma, T.U. 6 marzo 1978, n. 218)

10 Esenzione totale IRPEG (art. 14, 5° comma, legge 1° marzo 1986, n. 64)

11 Riduzione IRPEG (art. 105, 1° comma, T.U. 6 marzo 1978, n. 218)

Zone depresse Centro Nord e Pole-sine (art. 30, 1° e 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; legge 1° dicembre 1986, n. 879)

20 Esenzione totale ILOR

21 Esenzione parziale ILOR

Province di Trieste e Gorizia; Comuni di Monfalcone, S. Canzian d'Isonzo, Staranzano, Ancona, zona portuale Aussa Corno (art. 29 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601;

art. 4 legge 27 dicembre 1975, n. 700; art. 30, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; art. 9, 2° comma, legge 2 maggio 1983, n. 156; legge 29 gennaio 1986, n. 26)

30 Esenzione totale ILOR

31 Esenzione parziale ILOR

40 Riduzione IRPEG (art. 2, 1° comma, legge 29 gennaio 1986, n. 26)

Altri territori (art. 1, 9° comma, DL 22 dicembre 1981, n. 790, conv. legge 23 febbraio 1982, n. 47; art. 3-terdecies, DL 1° ottobre 1982, n. 696, conv. legge 29 novembre 1982, n. 883; art. 73 del D.Lgs. 30 marzo 1990, n. 76; legge 10 maggio 1983, n. 190; art. 11, 1° e 2° comma, legge 2 maggio 1990, n. 102; D.P.C.M. 29 luglio 1993)

50 Esenzione totale ILOR

51 Esenzione parziale ILOR

60 Esenzione IRPEG

61 Riduzione IRPEG

62 Esenzione ILOR 50% utili reinvestiti

63 Esenzione IRPEG 50% utili reinvestiti

Utili reinvestiti in settori agevolati

71 Esenzione ILOR 50% utili reinvestiti (art. 40, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601)

72 Esenzione utili reinvestiti (art. 8, comma 6, DL 23 gennaio 1993, n. 16 conv. legge 24 marzo 1993, n. 75).

TABELLA F) - Stato dell'agevolazione

Codice

- A Agevolazione richiesta in dichiarazione per la prima volta
- 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

29

PROSPETTO PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO REINVESTITO (ART. 3 DEL DL 10 GIUGNO 1994, N. 357)

Il prospetto deve essere utilizzato dai soggetti destinatari delle disposizioni contenute nell'art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, che hanno realizzato, nel periodo d'imposta in corso alla data del 12 giugno 1994, investimenti agevolabili ai sensi del predetto art. 3.

Ai fini della compilazione del presente prospetto si precisa quanto segue.

Nel rigo **01** deve essere indicato l'importo degli investimenti agevolati realizzati nel periodo d'imposta in corso alla data del 12 giugno 1994, al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo d'imposta.

Nei righe da **02** a **06** devono essere indicati gli investimenti realizzati in ciascuno dei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 12 giugno 1994, al netto delle cessioni effettuate nel periodo stesso. Per i soggetti esistenti alla data del 12 giugno 1989, il cui esercizio non coincide con l'anno solare, i cinque periodi d'imposta di riferimento sono quelli che precedono l'esercizio in corso alla data del 12 giugno 1994. Si fa presente che se in un periodo d'imposta non sono stati realizzati investimenti o se l'ammontare delle cessioni di beni strumentali supera il costo degli investimenti realizzati, l'importo, da indicare in tali righe, è pari a zero e nel calcolo della media dovranno essere considerati anche tali periodi.

Nel rigo **07** deve essere indicato il 50 per cento della differenza fra l'importo di rigo **01** e la media degli importi indicati nei righe da **02** a **06** che rappresenta l'ammontare del reddito agevolato. Nello stesso rigo **07** deve essere indicato anche il numero dei periodi d'imposta in base al quale è stata calcolata la media degli investimenti degli esercizi precedenti.

30

MOD. 760/K - PATRIMONIO NETTO

Il Modello 760/K va utilizzato per dichiarare il patrimonio netto su cui applicare l'imposta istituita, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 30 settembre 1992, dal DL 30 settembre 1992, n. 394, convertito, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.

Si ricorda che l'art. 1 del DL 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 ha prorogato l'applicazione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese fino alla riforma del sistema fiscale e, comunque, non oltre l'esercizio in corso alla data del 30 settembre 1995. Sono escluse da tale proroga le società cooperative agricole, di piccola pesca e sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e loro consorzi.

n Acconto patrimoniale ordinaria

Si ricorda inoltre che l'art. 20 del D.L. n. 41 del 1995 ha previsto, per il periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre

1995, l'obbligo di versare, a titolo d'acconto dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, un importo pari al 35 per cento dell'imposta patrimoniale relativa al periodo di imposta precedente nei termini e con le modalità previste per le imposte sui redditi.

L'acconto va versato nella misura del 35 per cento dell'imposta dovuta per il periodo precedente risultante dal rigo K15 della sez. I o dal rigo K19 della sez. II del Mod. 760/K/95.

L'acconto così determinato deve essere versato in unica soluzione nell'undicesimo mese dell'esercizio o del periodo di gestione se l'importo è inferiore a lire 502.000; ovvero in due rate di cui la prima, nella misura del 40 per cento, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e la seconda, nella restante misura del 60 per cento, nell'undicesimo mese dell'esercizio o periodo di gestione, qualora l'importo dell'acconto dovuto è pari o superiore a lire 502.000.

L'acconto non va versato se l'imposta dovuta per il periodo di imposta precedente non supera lire centomila.

Esempio di calcolo dell'acconto:

Imposta dovuta	1.433.000
Acconto (35% imposta dovuta)	502.000
I rata (40% acconto)	201.000
II rata (60% acconto)	301.000

Il Mod. 760/K, secondo quanto previsto dall'art. 9 del DM 7 gennaio 1993, concernente le modalità di attuazione delle disposizioni recate dal citato DL n. 394 del 1992, deve essere presentato unitamente al modello di dichiarazione dei redditi nel quale va pertanto inserito.

Il Modello si compone di due prospetti: il primo, composto di tre sezioni, riguardanti, le prime due, la determinazione dell'imposta patrimoniale ordinaria e il versamento dell'imposta stessa, il secondo, composto di due sezioni, riguardanti la determinazione dell'imposta patrimoniale straordinaria e il versamento dell'imposta stessa.

n Imposta patrimoniale ordinaria

La **sezione I** va compilata dalle società e dagli enti di cui all'art. 87, comma 1, lettere a) e b), nonché dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società ed enti non residenti, per i quali l'imposta, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del citato DL n. 394 deve essere applicata sul patrimonio netto, così come risulta dal bilancio, diminuito dell'utile dell'esercizio.

Nei **righe** da **K1** a **K11** vanno indicati gli ammontari delle voci ivi previste.

Relativamente al **rigo K7**, al fine di stabilire quali fondi vanno inclusi tra le poste del patrimonio netto, occorre avere riguardo alla natura degli stessi, nel senso che essi vanno ricompresi allorché non sono destinati alla copertura di specifici oneri o passività ovvero non costituiscono poste rettificative dell'attivo.

Si ricorda che l'art. 2, comma 1, del citato DL 30 settembre 1994, n. 564, ha previsto che, a decorrere dall'esercizio in corso al

1° ottobre 1994, le società cooperative e loro consorzi sono assoggettati all'imposta sul patrimonio netto delle imprese anche per la parte, finora esclusa, costituita dalle riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904. Ne deriva che anche tali riserve dovranno essere indicate nelle predette voci.

Sono escluse da tale previsione le società cooperative agricole, di piccola pesca e sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e loro consorzi.

Il **rigo K13** va compilato dai soggetti che alla fine dell'esercizio con riferimento al quale è dovuta l'imposta, possiedono da almeno tre mesi direttamente o indirettamente e cioè tramite soggetti non residenti, azioni, titoli similari o quote di partecipazione in società o enti soggetti anch'essi alla stessa imposta.

Per i suddetti soggetti il comma 4 dell'art. 1 del citato DL 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.

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.

Pertanto, l'importo di **rigo K12** 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, ovvero indirettamente tramite soggetto non residente, risultante dall'ultimo bilancio approvato.

Nel **rigo K15** va indicata l'imposta che risulta dall'applicazione dell'aliquota del 7,5 per mille all'importo di rigo K12 ovvero di rigo K14, nel caso di possesso di partecipazioni come sopra specificato.

In quest'ultimo caso, l'imposta dovuta, per effetto dell'art. 1, comma 4, ultimo periodo, del DL n. 394, non può comunque essere inferiore all'1 per mille del patrimonio netto indicato nel rigo K12 senza tener conto quindi, delle diminuzioni spettanti in conseguenza delle partecipazioni possedute.

Qualora l'impresa non abbia redatto il bilancio, non avendone l'obbligo, come ad esempio nel caso di fusione o di trasformazione, ovvero non abbia approvato il bilancio, essendo scaduti i termini di approvazione dello stesso, per la determinazione del patrimonio netto da assumere ai fini del calcolo dell'imposta patrimoniale occorre far riferimento agli elementi desumibili dalle scritture contabili alla data di chiusura del periodo d'imposta.

La **sezione II** va compilata 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 i quali, sulla base di quanto stabilito dall'art. 2 del DL n. 394, l'aliquota del 7,5 per mille, si applica sul valore delle rimanenze finali di cui agli artt. 59 e 60, da indicare nel **rigo K16**, determinato ai sensi delle norme medesime e del costo complessivo dei beni ammortizzabili, determinato con i criteri di cui all'art. 76, al netto dei relativi ammortamenti fiscalmente riconosciuti, che va riportato nel **rigo K17**.

I suddetti enti 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 innanzi specificate, e che ne sia data comunicazione nella dichiarazione dei redditi, barrando l'apposita casella nel riquadro relativo alle opzioni posto nell'ultima facciata del mod. 760/A. In tal caso devono utilizzare la sezione I del presente modello.

In proposito, si ricorda che, come espressamente 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.

Nella **sezione III** vanno indicati gli estremi di versamento dell'imposta.

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore ai dodici mesi, l'imposta da indicare nel rigo K15 o K19 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 rigo K15 o di rigo K19 non supera l'importo di lire centomila.

L'imposta dovuta, secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 6, del DL n. 394, deve essere versata con le medesime modalità previste dalle norme che disciplinano la materia della riscossione delle imposte sui redditi, tenendo presente che tali versamenti non vengono annotati sul conto fiscale.

Pertanto, le società e gli enti devono effettuare i pagamenti solamente al concessionario della riscossione, compilando la distinta Mod. 8, ferma restando la possibilità di utilizzare il bollettino di conto corrente postale Mod. 11.

In entrambi i casi occorre far riferimento al seguente codice-tributo gruppo:

codice 2415 - Gruppo 65 - Imposta sul patrimonio netto delle imprese - Società di capitali ed enti.

Il periodo di riferimento da riportare nella distinta (Mod. 8) di versamento o nel bollettino di conto corrente postale (Mod. 11) è l'anno per il quale si versa l'imposta nella forma AA.AA. 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 dei due anni.

Si ricorda che in caso di omesso, tardivo o insufficiente versamento dell'imposta patrimoniale dovuta in base alla dichiarazione, i competenti uffici finanziari provvederanno a recuperare gli importi non versati e applicheranno la soprattassa e gli interessi nella misura rispettivamente del 40 per cento e del 6 per cento annuo.

La soprattassa è ridotta al 3 per cento se il versamento viene eseguito entro i 3 giorni successivi a quello di scadenza.

Si fa, altresì, presente che agli effetti sanzionatori, l'art. 3, comma 5, del citato DL n. 394, fa rinvio alle disposizioni contenute negli artt. 46 e seguenti del titolo V del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per l'omissione, l'incompletezza e l'infedeltà della dichiarazione. Ai sensi dell'art. 11, comma 2, del citato DM di attuazione, la dichiarazione si considera omessa se non è stato presentato o compilato il relativo modello, incompleta se non reca tutti gli elementi che costituiscono la base imponibile e infedele se i predetti elementi sono indicati in misura inferiore a quella accertata.

n Imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese per le società cooperative e loro consorzi

Il secondo prospetto del modello 760/K va utilizzato dalle società cooperative e loro consorzi per dichiarare le riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 iscritte nel bilancio degli esercizi chiusi successivamente alla data del 30 settembre 1992.

In particolare l'art. 2, comma 2, del DL n. 564 del 1994 ha istituito una imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese nei confronti dei suddetti soggetti esistenti alla data del 1° ottobre 1994 per l'esercizio in corso a tale data. Sono escluse dall'applicazione dell'imposta straordinaria le società cooperative agricole, di piccola pesca e sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e loro consorzi. Sono altresì escluse le cooperative che negli esercizi precedenti da considerare ai fini del calcolo dell'imposta straordinaria erano sottoposte a liquidazione coatta amministrativa (o fallimento). L'imposta patrimoniale straordinaria è dovuta nella misura dell'1,15 per cento dell'ammontare della media delle riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge n. 904 del 1977 iscritte nel bilancio degli esercizi chiusi successivamente alla data del 30 settembre 1992 (ad eccezione di quello chiuso successivamente al 30 settembre 1994 per il quale trova applicazione l'imposta patrimoniale ordinaria).

Ai fini dell'applicazione dell'imposta straordinaria vale la stessa disciplina prevista per l'imposta ordinaria, ad eccezione delle modalità di versamento che sono più avanti illustrate.

In particolare, si precisa che l'imposta straordinaria non è dovuta se il relativo ammontare non supera l'importo di lire centomila e che la stessa non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Nella **sezione I**, vanno indicati gli ammontari delle riserve indivisibili di cui all'art. 12 della legge n. 904 del 1977 iscritte nel bilancio degli esercizi chiusi successivamente alla data del 30 settembre 1992.

Nel **rigo K22** va indicato l'ammontare medio delle riserve indivisibili di cui al **rigo K21**.

Nel **rigo K23** va indicata l'imposta che risulta dall'applicazione dell'aliquota dell'1,15 per cento all'importo di **rigo K22**.

Si ricorda che le società cooperative e loro consorzi che abbiano già versato l'imposta sul patrimonio netto delle imprese per la parte relativa alle riserve indivisibili - finora esclusa dalla base imponibile - possono scomputare la parte di imposta relativa a tali riserve (semprechè non ne sia stato chiesto il rimborso) dall'imposta patrimoniale straordinaria.

L'imposta da scomputare, comunque, è pari alla differenza tra l'imposta sul patrimonio netto già versata e quella che si sarebbe dovuta versare escludendo dalla base imponibile le riserve indivisibili. Tale importo va indicato nel **rigo K24**, in diminuzione dell'imposta dovuta di cui al **rigo K23**.

Nella **sezione II** vanno indicati gli estremi di versamento dell'imposta di **rigo K25** ovvero, barrando l'apposito riquadro posto all'interno del **rigo K26**, il 50 per cento dell'imposta stessa, come consentito dal comma 4 dell'art. 2 del DL n. 564 del 1994. In tale caso il versamento dell'ulteriore 50 per cento dell'imposta dovrà essere versato entro il 15 dicembre 1995, con l'applicazione degli interessi legali nella misura del 10 per cento.

L'imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese a carico delle società cooperative e dei loro consorzi, prevista dall'art. 2 del DL n. 564, nonché gli interessi legali dovuti per il versamento posticipato, vanno versati al concessionario della riscossione competente per territorio mediante versamento diretto.

In entrambi i casi occorre far riferimento ai seguenti codici tributo:

codice 2564 - Imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese;

codice 2565 - interessi legali (versamento posticipato dell'imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese).

L'imposta straordinaria di cui al codice 2564 va versata entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi per intero o al 50 per cento; il versamento della restante quota del 50 per cento può essere differito fino al 15 dicembre 1995, utilizzando il codice tributo 2565 per il pagamento degli interessi legali. Se l'imposta e gli interessi legali sono versati contemporaneamente con un unico Mod. 8, il codice tributo 2565 va indicato nello spazio riservato alla soprattassa.

Per il versamento al concessionario deve essere utilizzata la distinta Mod. 8, modulare F., riscossione n. 8, o il bollettino di conto corrente postale Mod. 11, modulare F., riscossione n. 11.

Per quanto riguarda le sanzioni applicabili in caso di omesso, tardivo o insufficiente versamento dell'imposta straordinaria patrimoniale si rinvia a quanto già precisato a proposito dell'imposta patrimoniale ordinaria.

n Ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria

Per i beni concessi in locazione finanziaria, le quote di ammortamento sono determinate in funzione della durata del contratto e commisurate al costo del bene diminuito del prezzo convenuto per il riscatto del bene stesso e sono deducibili nel limite della quota risultante dalla divisione dell'importo così determinato per il numero degli esercizi compresi nella durata della locazione, considerando tali anche le frazioni.

n Beni di lusso relativi all'impresa

Ai sensi del comma 8-bis dell'art. 67, non sono deducibili, sempreché non siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione, relativi ai seguenti beni:

- a) aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto;
- b) autoveicoli ed autoveicoli di cui alle lettere a) e c) dell'art. 26 del D.P.R. 15 giugno 1959, n. 393, con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata superiore a 2.500 centimetri cubici;
- c) motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici.

Per le imprese che esercitano attività di locazione o noleggio dei predetti beni la disposizione citata si applica per quelli dati in uso agli amministratori, soci, collaboratori o dipendenti.

Si precisa che per beni strumentali nell'attività propria dell'impresa devono intendersi quelli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (es. le autoveicoli di lusso per le imprese che effettuano noleggi in occasione di cerimonie, ecc., gli aeromobili da turismo e imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione).

n Conto fiscale

Il conto fiscale è uno strumento messo a disposizione di imprenditori e professionisti in possesso di partita IVA per regolare i rapporti debitori e creditori con l'Amministrazione finanziaria.

Tale conto fiscale, è attivato d'ufficio, presso il concessionario della riscossione competente secondo il domicilio fiscale del contribuente. Si fa presente che il numero di codice per accedere al proprio conto è dato dall'unione del numero di codice della concessione e del codice fiscale del soggetto intestatario.

Mentre la gestione del conto è affidata al concessionario, l'operazione di apertura e chiusura del conto stesso è affidata all'ufficio dell'IVA al quale il contribuente deve rivolgersi sia se non ha ricevuto la comunicazione di apertura del conto da parte del concessionario, pur avendone diritto, sia se ha ricevuto ta-

le comunicazioni e ritenga di non esserne legittimamente destinatario.

Sul conto fiscale vengono annotati tutti i versamenti relativi all'IRPEG, all'ILOR, all'IVA, alle imposte sostitutive delle imposte appena indicate, alle imposte versate in base a dichiarazioni integrative (c.d. ravvedimento operoso) nonché quelli relativi alle ritenute alla fonte.

L'intestatario del conto fiscale ha facoltà di effettuare i versamenti da annotare sul proprio conto non solo presso il concessionario della riscossione (allo sportello o in conto corrente postale) ma anche presso una qualsiasi azienda di credito, purché ubicata nello stesso ambito territoriale del concessionario competente.

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. Per il 1995 la richiesta di rimborso non può essere superiore a lire 60 milioni; se il credito è di ammontare superiore la differenza sarà restituita dall'ufficio competente con le ordinarie procedure o può essere richiesta al concessionario nel 1996 fino ad un importo di lire 80 milioni; il concessionario ha un termine di 60 giorni dalla data di presentazione della richiesta per eseguire il rimborso, se ha disponibilità sui corrispondenti capitoli di bilancio.

Il rimborso viene effettuato senza particolari formalità se l'importo non supera il 10 per cento delle somme annotate sul conto a partire dal 1° gennaio 1994; mentre se supera tale limite è dovuta — per la parte eccedente — una garanzia in titoli di Stato o mediante polizza bancaria o assicurativa della durata di cinque anni.

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.

Il rimborso viene effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario con accredito sul conto corrente indicato dal contribuente.

Entro il 20 marzo di ciascun anno il concessionario invia al domicilio del contribuente un estratto conto relativo ai versamenti eseguiti ed ai rimborsi richiesti e ottenuti nell'anno precedente.

n 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, se 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:

- 1) 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;
- 2) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare 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.

Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni non utilizzate, che hanno i requisiti in precedenza elencati per essere considerate rurali. 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.

n Crediti d'imposta

1) Credito d'imposta sui dividendi

Per effetto della legge 16 dicembre 1977, n. 904 e delle modifiche recate dall'art. 2 della legge 25 novembre 1983, n. 649, il credito di imposta sugli utili distribuiti ai soci dalle società di capitali spetta:

- nella misura dei 9/16 di detti utili, se la relativa delibera di distribuzione è stata adottata dopo la data di chiusura dell'esercizio in corso al 1° dicembre 1983;
- nella misura di 1/3 ovvero, per le società di capitali e per gli enti finanziari, nella misura del 42,85 per cento, se la delibera di distribuzione è stata adottata entro la predetta data.

Detto credito spetta nella misura dei 9/16 degli 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 e fondi che sono stati affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408.

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 de-

creto 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 sono 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 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 allegare alla dichiarazione, nelle quali vanno riportati, separatamente per ogni stato estero, i seguenti elementi necessari per la sua quantificazione:

- ammontare dei redditi dichiarati 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:

$$\text{Credito d'imposta} = \frac{\text{Reddito estero}}{\text{Reddito complessivo}} \times \text{Imposta italiana}$$

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 D.P.R. 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.

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 (cfr. ad esempio art. 24 paragrafo 3 Convenzione con l'Argentina o art. 23 paragrafo 3 con il Brasile).

5) 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 che hanno acquistato apparecchi misuratori nel corso del 1994; 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. Tali disposizioni restano invece applicabili con riferimento agli apparecchi acquistati in anni precedenti.

n Deducibilità degli interessi passivi

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.

Gli interessi passivi che eccedono tale ammontare sono deducibili a norma dei commi 1 e 2 dello stesso art. 63, ma senza tenere conto, ai fini del rapporto ivi previsto, dell'ammontare degli interessi e proventi esenti o derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso di cui al precedente periodo, corrispondente a quello degli interessi passivi non ammessi in deduzione.

Nel caso in cui la società o l'ente siano soci di società di persone, occorre tener conto, ai fini della determinazione degli interessi passivi non ammessi in deduzione, anche dei menzionati interessi ed altri proventi esenti conseguiti dalle società di persone, se e nella misura in cui detti interessi e proventi non siano stati già portati a riduzione degli interessi passivi dalla società partecipata.

Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato un prospetto recante l'indicazione delle obbligazioni pubbliche o private e delle cedole staccate delle obbligazioni, possedute nel periodo d'imposta, con la specificazione di quelle acquisite prima del 28 novembre 1984 e di quelle acquisite a decorrere da tale data, nonché dei relativi proventi. Il prospetto deve essere redatto in conformità all'apposito modello approvato con D.M. 28 gennaio 1985.

n Deduzione per il piano energetico nazionale

Agli enti non commerciali compete la deduzione delle spese sostenute per gli interventi (non finanziati direttamente o indirettamente

dallo Stato o da altro ente pubblico) atti a realizzare il contenimento dei consumi energetici negli edifici. Tale deduzione che nella misura del 25 per cento della spesa rimasta effettivamente a carico del possessore dell'immobile ed è proporzionata alla sua quota di possesso compete per il periodo di imposta in cui è stato eseguito il pagamento a saldo e per quello successivo. Per ciascun periodo di imposta la deduzione non può essere superiore al reddito della unità immobiliare nella quale sono stati realizzati i suddetti interventi, senza tener conto della maggiorazione di un terzo di cui al comma 1 dell'articolo 38 e della deduzione fino ad un milione di lire di cui all'art. 34, comma 4-*quater*. La deduzione, che riguarda sia il prezzo di acquisto, sia le spese, al netto dell'IVA, relative alla installazione e alla eventuale certificazione del professionista abilitato, si applica per gli interventi il cui pagamento a saldo sia intervenuto non oltre il 31 dicembre 1994.

Gli interventi ammessi a fruire dell'agevolazione sono indicati nel D.M. 15 febbraio 1992, emanato dal Ministro dell'Industria, del commercio e dell'artigianato di concerto con il Ministro delle Finanze pubblicato nella G.U. n. 107 del 9 maggio 1992.

Tra questi sono compresi, ad esempio, la trasformazione di impianti termici centralizzati in impianti autonomi, le opere di coibentazione, la sostituzione di calda-acqua elettrici con altri alimentati a gas, l'adozione di apparecchi automatici regolatori di temperatura, l'installazione di pannelli solari, etc. Le modalità e le condizioni richieste, ivi compresa la documentazione da conservare a cura del contribuente, sono specificate nel predetto decreto ministeriale.

L'agevolazione compete per le sole unità immobiliari produttive di reddito fondiario e non è concessa per le spese per interventi relativi alle parti comuni dei condomini.

n Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis)

Gli utili distribuiti da società residenti in uno Stato membro della CEE, aventi i requisiti richiesti al comma 2 dell'art. 96-bis, in occasione diversa dalla liquidazione, 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 dalla data della delibera di distribuzione.

Tali utili, nella misura del 95 per cento del loro ammontare, possono essere distribuiti senza applicazione della maggiorazione di conguaglio.

n 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 effetto del comma 5 dello stesso articolo, le disposizioni che prevedono l'esclusione dall'ILOR hanno effetto per i redditi prodotti dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1993 ovvero, per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il cui esercizio non coincide con l'anno solare, per quelli del primo periodo d'imposta successivo alla predetta data.

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 in leasing e per quelli facenti parte dell'azienda concessa in affitto o in usufrutto.

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 considerata 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 modo 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. Si fa presente, altresì che per i terreni la rendita catastale deve essere assunta senza considerare la rivalutazione prevista dall'art. 31 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

n Immobili strumentali relativi all'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali ai sensi dell'art. 40, comma 2:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cc.dd. strumentali per destinazione);
- gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o in comodato (cc.dd. 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 D.P.R. 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.

n 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.

Sono altresì indeducibili, 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.

n Lottizzazione

Questa voce interessa in particolare i soggetti tenuti a dichiarare le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettera a) del TUIR; al riguardo si sottolinea che la nozione tecnica di lottizzazione è desumibile dall'art. 8 della leg-

ge 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 spese di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Tali criteri sono già stati ripetutamente confermati sia in sede giurisprudenziale (cfr. Consiglio di Stato, Sez. V, 29 ottobre 1971, n. 951; Cassazione, 2 luglio 1977, n. 2880 e 5 novembre 1975, n. 3709) che in sede amministrativa, con risoluzione 7 agosto 1981, n. 7/2704.

La norma del TUIR è di portata più ampia rispetto all'analoga disposizione contenuta nell'art. 76 del D.P.R. n. 597 del 1973, dal momento che è stato soppresso il riferimento, contenuto nella precedente norma, a "terreni inclusi in piani regolatori o in programmi di fabbricazione". Ai sensi delle nuove norme, quindi, 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) dà luogo a plusvalenze ai fini tributari, beninteso ricorrendone le condizioni.

n Oneri deducibili

Dal reddito complessivo degli enti non commerciali si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre 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 28 del Mod. 760/B;
- l'INVIM decennale di cui all'art. 3 del D.P.R. 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;
- le erogazioni a favore delle fondazioni, delle associazioni e degli enti individuati con decreto dei prefetti delle province interessate, effettuate con il fine di portare aiuto alle popolazioni del Nord Italia colpite dall'alluvione della prima decade del mese di no-

vembre 1994 (DL 24 novembre 1994, n. 646, convertito dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22);

- la differenza, maggiorata del 6 per cento, tra il reddito dei fabbricati dichiarato per il periodo 1992 e quello (minore) calcolato per il medesimo periodo applicando le tariffe d'estimo e le rendite determinate a seguito dell'esito favorevole dei ricorsi presentati dai Comuni.

n 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 27 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 esposizioni, 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.

n 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 credi-

to 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.

n 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 allegare alla dichiarazione ai sensi del comma 6 dell'art. 60 del TUR 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. 42/1988, 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 presica 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.

Si fa presente che anche ai soggetti che valutano le rimanenze ai sensi dell'art. 60, comma 5 si è fatto obbligo di allegare, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante gli 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.

n Partecipazione di società di capitali in società di persone

Si rammenta che la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 5636 del 17 ottobre 1988, ha statuito che l'atto costitutivo della partecipazione di una società per azioni in una società in accomandita semplice, in qualità di socio accomandante, è nullo per violazione di norme imperative.

Si osserva che l'affermato principio - il quale ha valenza per la partecipazione di società di capitali in qualsiasi tipo di società di persone - non fa venir meno l'obbligo di includere nel-

la dichiarazione, nel modo sopraindicato, il reddito riveniente dalla partecipazione.

n 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.

Per il periodo di imposta in corso al 30 dicembre 1993 e per i due successivi la facoltà di rateizzare le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non rappresentate da titoli è riconosciuta ai soggetti che in applicazione della normativa vigente anteriormente al 30 dicembre 1993 avrebbero da detta cessione conseguito plusvalenze. Resta in ogni caso ferma la condizione relativa al possesso per almeno tre anni.

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).

n Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67, 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 so-

no 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.

n 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.

n Versamento delle imposte

Le società e gli enti devono effettuare il versamento delle imposte scaturenti dalla dichiarazione direttamente al concessionario della riscossione competente per territorio secondo il domicilio fiscale del soggetto che versa; il versamento può essere effettuato direttamente allo sportello, ovvero mediante bollettino di c/c postale, utilizzando il conto corrente vincolato del concessionario. Se si sceglie quest'ultima modalità, si rammenta che non è più in vigore l'obbligo di anticipazione di sei giorni, rispetto al termine ultimo per eseguire il pagamento allo sportello.

Le società e gli enti titolari di conto fiscale (vedasi apposita nota in appendice) hanno la possibilità di versare l'IRPEG e l'ILOR ivi comprese quelle dovute in base a dichiarazioni integrative (c.d. ravvedimento operoso) e l'imposta sostitutiva (mod. 760/O) anche presso gli sportelli bancari che operano nell'ambito della circoscrizione territoriale del concessionario della riscossione competente per territorio; viceversa, l'imposta patrimoniale (mod. 760/K) e il tributo straordinario di solidarietà, vanno versati esclusivamente presso il competente concessionario, dal momento che questi versamenti non vengono annotati sul conto fiscale. Sia in caso di versamento al concessionario che in banca quando il versante è titolare di conto fiscale sul modello di dichiarazione va sempre riportato oltre alla data dell'eseguito versamento e all'importo versato, il numero di codice del concessionario, rilevabile dalla distinta di versamento o dalla delega bancaria (sono i primi tre numeri del numero di conto fiscale).

TABELLA C

ELENCO PAESI ESTERI

Table listing countries and their corresponding numerical codes for tax reporting purposes. Columns include country names and numerical values.

TABELLA CODICI OPERAZIONI CON L'ESTERO

Table detailing codes for international operations, categorized into Mercantile and Non-Mercantile. Includes sub-sections for acquisitions, exports, imports, and various services.