



Unico 2016

Società di Persone

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Luca Mambrin
Sergio Pellegrino

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria

Unico 2016

Società di Persone

Guida Operativa

A cura di
Federica Furlani
Luca Mambrin
Sergio Pellegrino

In collaborazione con

 **Euroconference**
Editoria

Tutti i diritti sono riservati
È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi mezzo

Copertina
Progetto grafico: Gruppo Euroconference S.p.A.

Realizzazione editoriale
Grafica e impaginazione: Cooperativa Relè, Trento

Gli autori e l'Editore, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei presenti contenuti. Per segnalazioni o suggerimenti relativi a questo libro scrivere al seguente indirizzo: editoria@euroconference.it

Il lavoro è stato chiuso in redazione il 4 marzo 2016

INDICE

COMPOSIZIONE DEL MODELLO	pag.	12
Le principali novità del modello.....	pag.	12
 ASPETTI GENERALI	 pag.	 17
Soggetti tenuti ad utilizzare il modello unico-società di persone ed equiparate	pag.	17
Dichiarazione in forma autonoma o unificata	pag.	18
Modalità di presentazione	pag.	20
Termini di presentazione.....	pag.	25
Arrotondamenti.....	pag.	25
 VERSAMENTI E COMPENSAZIONI	 pag.	 27
Termini e modalità di versamento	pag.	27
regole sulle compensazioni	pag.	29
Omesso o insufficiente versamento	pag.	30
 FRONTESPIZIO	 pag.	 35
Tipo di dichiarazione	pag.	35
Dati relativi alla società o associazione	pag.	40
Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione	pag.	42
Altri dati.....	pag.	43
Firma della dichiarazione	pag.	44
Visto di conformità	pag.	46
Certificazione tributaria	pag.	46
Impegno alla presentazione telematica.....	pag.	47

QUADRO RD	pag.	49
Struttura e composizione del quadro	pag.	50
Sezione I – Allevamento di animali	pag.	51
Sezione II – Produzione di vegetali	pag.	54
Sezione III – Altre attività agricole connesse	pag.	56
Sezione IV – Determinazione del reddito	pag.	57

QUADRO RE– REDDITI DI LAVORO AUTONOMO DERIVANTI DALL'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI	pag.	59
Generalità.....	pag.	60
Determinazione del reddito.....	pag.	62

QUADRO RF - REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA	pag.	79
Struttura e composizione del quadro	pag.	79

QUADRO RG - REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA	pag.	137
Soggetti obbligati	pag.	138
Componenti positive	pag.	141
Componenti negative	pag.	149

QUADRO RO	pag.	165
Struttura del quadro	pag.	166
Sezione I – Modalità di compilazione	pag.	167
Sezione II – Modalità di compilazione	pag.	168

QUADRO RQ - IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI ALL'IRPEF pag. 177

Sezione I – Conferimenti o cessioni di beni o aziende in favore di C.A.F. (Art. 8, L. 342/2000)	pag. 177
Sezione III – Imposta sostitutiva per conferimenti in società SIIQ e SIINQ di cui ai commi da 119 a 141-bis, art. 1, L. 296/2006.....	pag. 178
Sezione IV – Imposta sostitutiva sulle deduzioni extracontabili (art. 1, comma 48, L. 244/2007)	pag. 179
Sezione VI-A – Imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio per le operazioni straordinarie	pag. 181
Sezione VI-B – Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 15, comma 10, D.L. 185/2008)	pag. 184
Sezione XII – Tassa etica.....	pag. 185
Sezione XIX – Imposta sostitutiva sui maggiori valori delle partecipazioni (art. 15, comma 10-bis e 10-ter, D.L. 185/2008)	pag. 186
Sezione XX – Imposta sostitutiva sui proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto	pag. 188
Sezione XXI – Adeguamento studi di settore ai fini Iva.....	pag. 189
Sezione XXIII-A – rivalutazione dei beni e delle partecipazioni	pag. 189
Sezione XXIII-B – riconoscimento maggiori valori.....	pag. 190
Sezione XXIII-C – riconoscimento maggiori valori	pag. 191

QUADRO RS pag. 193

Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone.....	pag. 198
Plusvalenze e sopravvenienze attive.....	pag. 200
Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi.....	pag. 201
Modalità di compilazione.....	pag. 205

QUADRO RU.....pag. 245

Struttura del quadro	pag. 246
Sezione I – Crediti d'imposta.....	pag. 250
Sezione II – Caro petrolio	pag. 286
Sezione IV – Nuovi investimenti nelle aree svantaggiate	pag. 287
Sezione V – Altri crediti d'imposta	pag. 289

Sezione VI-A – Crediti d'imposta ricevuti.....	pag.	290
Sezione VI-B – Crediti d'imposta trasferiti	pag.	292
Sezione VI-C – Limite di utilizzo.....	pag.	292

QUADRO FC

Disciplina generale	pag.	299
Soggetti tenuti alla compilazione del quadro FC	pag.	300
Composizione e struttura	pag.	300
Sezione I – Dati identificativi del soggetto non residente	pag.	301
Sezione II-A – Determinazione del reddito della Cfc.....	pag.	302
Sezione II-B – Perdite non compensate	pag.	305
Sezione II-C – Perdite virtuali domestiche	pag.	305
Sezione III – Verifica dell'operatività.....	pag.	306
Sezione IV – Imputazione del reddito.....	pag.	306
Sezione V – Prospetto interessi passivi non deducibili	pag.	307
Sezione VI – Attestazioni.....	pag.	309

QUADRO RN

Redditi	pag.	312
Altri redditi	pag.	316
Reddito minimo	pag.	317
Perdite non compensate	pag.	317
Redditi derivanti da imprese estere partecipate	pag.	318
Oneri.....	pag.	318
Trust trasparente o misto.....	pag.	321
Agevolazioni.....	pag.	321
Trasferimento della residenza all'estero	pag.	322
Credito d'imposta per le erogazioni liberali a sosteno della cultura (art bonus).....	pag.	322

QUADRO RX - COMPENSAZIONI E RIMBORSI

Struttura e composizione del quadro	pag.	352
Sezione I – Crediti ed eccedenze risultanti dalla presente dichiarazione.....	pag.	353
Sezione II – Crediti ed eccedenze risultanti dalla presente dichiarazione	pag.	355

Sezione III – Saldo annuale Iva.....	pag.	357
Sezione IV – Credito Irpef da ritenute subite	pag.	358
QUADRO RA.....	pag.	359
Soggetti obbligati	pag.	360
Modalità di compilazione.....	pag.	360
QUADRO RB.....	pag.	387
Struttura e composizione del quadro	pag.	388
Modalità di compilazione.....	pag.	393
Sezione II – Dati necessari per usufruire delle agevolazioni previste per i contratti di locazione.....	pag.	405
QUADRO RH - REDDITI DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE ED EQUIPARATE	pag.	407
Generalità.....	pag.	408
Sezione I.....	pag.	408
Sezione II.....	pag.	410
QUADRO RL - ALTRI REDDITI	pag.	413
Generalità.....	pag.	413
Sezione I – Redditi di capitale.....	pag.	414
Sezione II – Redditi diversi.....	pag.	420
QUADRO RM - REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA, AD IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA E PROVENTI DI FONTE ESTERA	pag.	425
Generalità.....	pag.	426
Sezione I – Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lett. G-bis), G-ter), H), I), L) e N), comma 1, art. 17, Tuir e di cui all'art. 11, commi da 5 a 8, L. 413/1991.....	pag.	426

Sezione II – Imposte e oneri rimborsati di cui alla lett. N-bis), comma 1, dell'art. 17 del Tuir....	pag. 428
Sezione III – Redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva	pag. 429
Sezione IV – Redditi derivanti da imprese estere partecipate.....	pag. 430
Sezione V – Redditi di capitale soggetti ad imposta sostitutiva.....	pag. 431
Sezione VI – Proventi derivanti da depositi in garanzia	pag. 432
Sezione VII – Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2 D.L. 282/2002 e succ. modificazioni.....	pag. 433

QUADRO RT - PLUSVALENZE DI NATURA FINANZIARIA pag. 435

Generalità.....	pag. 436
Sezione I – Plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva del 20%	pag. 436
Sezione II – Plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva del 26%.....	pag. 441
Sezione III – Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate	pag. 445
Sezione III.....	pag. 447
Sezione IV – Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società o enti residenti o localizzati in stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato	pag. 449
Sezione V – Minusvalenze non compensate nell'anno	pag. 452
Sezione VI – Riepilogo importi a credito	pag. 453
Sezione VII – Partecipazioni rivalutate	pag. 453

QUADRO RW - INVESTIMENTI ALL'ESTERO E/O ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA - MONITORAGGIO pag. 455

La disciplina del monitoraggio fiscale	pag. 455
Investimenti.....	pag. 457
Attività estere di natura finanziaria	pag. 458
La compilazione del quadro RW.....	pag. 459

QUADRO RJ pag. 463

Struttura e composizione del quadro	pag. 465
Sezione I – Determinazione del reddito imponibile.....	pag. 466
Sezione II – Determinazione del pro-rata di deducibilità	pag. 471
Sezione III – Valori civili e fiscali degli elementi dell'attivo e passivo	pag. 472

QUADRO RP	pag.	475
Modalità di compilazione	pag.	475
 QUADRO AC	pag.	511
Modalità di compilazione del quadro AC	pag.	514
 QUADRO RV - RICONCILIAZIONI DATI DI BILANCIO E FISCALI E OPERAZIONI STRAORDINARIE	pag.	519
Generalità	pag.	519
Sezione I – Riconciliazione dati di bilancio e fiscali	pag.	519
Sezione II – Operazioni straordinarie	pag.	523
 QUADRO TR	pag.	529
Determinazione della plusvalenza	pag.	530
 QUADRO OP - COMUNICAZIONI PER IL REGIME OPZIONALE TONNAGE TAX	pag.	533
Opzione per la tonnage tax	pag.	533

COMPOSIZIONE DEL MODELLO

Con Provvedimento del **Direttore** dell'**Agenzia** delle **entrate** del **29 gennaio 2016** è stato approvato il modello **Unico Società di persone**, con relative istruzioni.

UNICO

Società di Persone 2016

Periodo d'imposta 2015

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Attraverso il modello Unico 2016 è possibile presentare, nei casi previsti (vedi *Aspetti generali*), la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Iva.

Non è invece possibile presentare la dichiarazione Irap in forma unificata.

Il modello Unico SP per la dichiarazione dei redditi è così costituito:

MODELLO BASE

- Informativa sulla privacy
- il frontespizio

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

- quadro **RF** – reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria
- quadro **RG** – reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata
- quadro **RE** – redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni
- quadro **RA** – redditi dei terreni
- quadro **RB** – redditi dei fabbricati
- quadro **RH** – redditi di partecipazione in società di persone ed equiparate
- quadro **RL** – altri redditi

COMPOSIZIONE DEL MODELLO

Le principali novità del modello

- quadro **RD** – reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole
- quadro **RJ** – determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime

DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE

- quadro **RT** – plusvalenze di natura finanziaria
- quadro **RM** – redditi soggetti a tassazione separata, ad imposizione sostitutiva e proventi di fonte estera
- quadro **RQ** – imposte sostitutive e addizionali all'Irpef

PROSPETTI VARI

- quadro **RV** – riconciliazione dati di bilancio e fiscali – operazioni straordinarie
- quadro **RP** – spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica degli edifici e per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici
- quadro **RN** – redditi della società o associazione da imputare ai soci o associati
- quadro **RO** – elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentanti
- quadro **RS** – prospetti comuni ai quadri RD, RE, RF, RG, RH e RJ
- quadro **RU** – crediti d'imposta
- modulo **RW** – investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria-monitoraggio
- quadro **AC** – comunicazione dell'amministratore di condominio
- quadro **FC** – redditi dei soggetti controllati residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato
- quadro **TR** – trasferimento della residenza all'estero
- quadro **OP** – comunicazione per il regime opzionale tonnage Tax

VERSAMENTI

- quadro **RX** – compensazioni e rimborsi

LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL MODELLO

FRONTESPIZIO

Nella Sezione “Tipo di dichiarazione”, la casella “*Dichiarazione integrativa*” richiede l'indicazione del **codice 2 (NOVITÀ)**, nell'ipotesi in cui il contribuente intende rettificare spontaneamente la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate (art. 1, co. 634-636, L. 190/2014), la quale mette a disposizione del contribuente le informazioni in suo possesso dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni anche dopo la presentazione della dichiarazione.

Nella Sezione “Firma della dichiarazione”, è stata introdotta la nuova casella “*Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario*”, da barrare se il contribuente vuole, ai sensi dell'art. 1, co. da 634 a 636, L. 190/2014, che l'Agenzia invii all'intermediario le eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione e la comunicazione delle anomalie riscontrate automaticamente nei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Inoltre nella Sezione Impegno alla trasmissione telematica è stata introdotta la nuova casella “*Ricezione altre comunicazioni telematiche*”, da barrare se l'intermediario accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire eventuali comunicazioni di possibili anomalie presenti nella dichiarazione.

QUADRO RE – REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Le novità del quadro RE riguardano:

- al **rigo RE7 e RE8** è stata prevista la nuova **colonna 1** per indicare la maggiore quota di ammortamento la maggiore quota dei canoni di locazione finanziaria fiscalmente deducibili ai sensi dell'art. 1, commi 91 e 92, L. 208/2015 (c.d. Superammortamenti);
- tra le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande, **rigo RE15**, è stata eliminata l'indicazione delle spese integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura (art. 10, comma 1, D.Lgs. 175/2014).

QUADRO RF – REDDITO D'IMPRESA

Le novità del quadro RF riguardano:

- al **rigo RF46** è stata aggiunta la **colonna 1** per indicare le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del Tuir qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, co. 1, lett. d), D.Lgs. 147/2015).

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)

Plusvalenze da cessione da Stati
o territori a fiscalità privilegiata

1

2

,00

,00

Si evidenzia che la mancata indicazione in dichiarazione delle predette plusvalenze prevede l'applicazione di una sanzione pari al 10% dei proventi non indicati, con un minimo di 1.000,00 euro ad un massimo di 50.000,00 euro (art. 8, co. 3-ter, D.Lgs. 471/1997).

- al **rigo RF47** è stata aggiunta la **colonna 1** per indicare gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, del Tuir, qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, co. 1, lett. e), D.Lgs. 147/2015).

RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti

Utili da Stati o territori
a fiscalità privilegiata

1

2

,00

,00

Si evidenzia che la mancata indicazione in dichiarazione dei predetti utili prevede l'applicazione di una sanzione pari al 10% dei proventi non indicati, con un minimo di 1.000,00 euro ad un massimo di 50.000,00 euro (art. 8, co. 3-ter, D.Lgs. 471/1997).

- al **rigo RF50, colonna 1**, va indicata la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che non concorre a formare il reddito – c.d. *Patent box* (art. 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014).

RF50 Reddito detassato

1

,00

,00

- al **rigo RF52** è stata aggiunta la **colonna 1** per indicare la quota delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti

domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'art. 110 del Tuir, eccedenti il valore normale.

RF52 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati 1 2 ,00 ,00

- tra le “Altre variazioni in diminuzione”, rigo RF55, sono stati previsti, tra gli altri:
- il **codice 40**, per indicare l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 L. 190/2014 (c.d. “Patent box”);
- il **codice 50**, per indicare, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi e le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del Tuir – c.d. Superammortamenti (art. 1, commi 91 e 92, L. 208/2015).

QUADRO RG – REDDITO DI IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITA' SEMPLIFICATA

Le novità del quadro RG riguardano:

- tra gli “Altri componenti positivi”, **rigo RG10**, le varie voci di componenti positivi sono state codificate per un maggior dettaglio. Analogamente sono state codificate le varie componenti negative del **rigo RG22** “Altri componenti negativi”;
- tra i componenti negativi **al rigo RG21** è stata aggiunta la **colonna 1** per indicare la quota delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'art. 110 del Tuir, eccedenti il valore normale (art. 5 D.Lgs. 147/2015);
- nel rigo “Reddito detassato”, **rigo RG23**, nella **colonna 1** va indicata la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che non concorre a formare il reddito – c.d. Patent box (art. 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014);
- tra gli “Altri componenti negativi”, **rigo RG22**, è stato previsto, tra gli altri, il **codice 27**, per indicare il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40% – c.d. Superammortamenti (art. 1, commi 91 e 92, L. 208/2015).

QUADRO RL – REDDITI DI CAPITALE

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015 (7 ottobre 2015), è stata prevista la possibilità per i soggetti non residenti RL di compilare il quadro RL. In particolare, nella sezione I, in colonna 2 sono stati inseriti due codici per dare evidenza degli utili e degli altri proventi, provenienti da imprese residenti o domiciliate in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, per i quali il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir qualora non sia stata presentata l'istanza di interpello prevista dalla lettera b) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir ovvero, se presentata, non sia stata ricevuta risposta favorevole.

QUADRO RT – PLUSVALENZE DI NATURA FINANZIARIA

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015 (7 ottobre 2015), è stata prevista la possibilità per i soggetti non residenti di compilare il quadro RT. In particolare, nelle sezioni I, II e III sono stati inseriti rispettivamente i righi RT11, RT30 e RT69 destinati all'indicazione delle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del Tuir e contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del medesimo testo unico emessi o stipulati da società residenti in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato incluso nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, del Tuir qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole (art. 3, comma 1, lett. b), D.Lgs. 147/2015).

È stata inoltre eliminata la sezione VIII "Affrancamento del costo o del valore di acquisto dei titoli, quote, diritti, valute estere, metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, strumenti finanziari, rapporti e crediti alla data del 30 giugno 2014" destinata ai contribuenti che hanno esercitato l'opzione per l'affrancamento del valore delle attività alla data del 30 giugno 2014 e versato l'imposta sostitutiva, nella misura del 20%, entro il 17 novembre 2014 (art. 3, comma 15, D.L. 66/2014).

QUADRO FC – REDDITI DEI SOGGETTI CONTROLLATI RESIDENTI IN STATI O TERRITORI CON REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

Le novità riguardano:

- l'eliminazione della sezione IV riservata alla determinazione del reddito delle imprese estere collegate residenti o localizzate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato per effetto dell'abrogazione dell'art. 168 del Tuir (art. 8, comma 3, D.Lgs. 147/2015).
L'imputazione del reddito per trasparenza da CFC è ora limitata ai soli casi nei quali sussiste un rapporto di controllo.
- L'inserimento nella Sezione I delle caselle denominate "Art. 167, comma 8-quater" ed "Esimente", che devono essere compilate al fine di segnalare, da parte dei contribuenti che non hanno applicato la disciplina dell'art. 167 del Tuir, che, pur sussistendo le esimenti di cui al comma 5 dell'art. 167 del Tuir, non è stata presentata istanza di interpello disapplicativo oppure è stata presentata ma non è stata ottenuta risposta favorevole (art. 8, comma 1, D.Lgs. 147/2015).

QUADRO RS – PROSPETTI VARI

Le novità riguardano:

- nel prospetto "Verifica della operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo" è stata inserita una casella al rigo RS11 "Imposta sul reddito – società non operativa" da compilare insieme alle caselle "Imposta sul reddito – società in perdita sistematica", "IRAP" e "IVA" al fine di segnalare l'eventuale accoglimento dell'interpello disapplicativo, la mancata presentazione dell'istanza di interpello o la mancata risposta positiva all'interpello in presenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina di cui al comma 4-bis dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 (art. 7 del D.Lgs. 156/2015).

COMPOSIZIONE DEL MODELLO

Le principali novità del modello

RS11	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

- nel prospetto “Deduzione per capitale investito proprio (ACE)” è stato inserito il rigo RS46, per indicare gli elementi conoscitivi, previsti con apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, che il contribuente, che intende fruire dell’agevolazione, deve fornire al fine di dimostrare che in relazione alle disposizioni con finalità antielusiva specifica le operazioni effettuate non comportano duplicazioni dell’agevolazione, qualora non sia stata presentata l’istanza di interpello prevista dell’art. 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) ovvero, nel caso sia stata presentata, non sia stata ricevuta risposta positiva dall’Agenzia delle entrate (art. 7, comma 13, del D.Lgs. 156/2015).

Elementi conoscitivi			
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)
1	2	3	4
	,00	,00	,00
Corrispettivi col. 4 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. b)	Conferimenti col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)
5	6	7	8
,00	,00	,00	,00
Conferimenti col. 8 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)
9	10	11	12
,00	,00	,00	,00
Incrementi col. 12 sterilizzati			
13			
,00			

- nel prospetto degli “Investimenti in Start-up innovative” è stata prevista la casella “PMI innovativa” (righe da RS121 a RS123) che deve essere barrata se l’investimento è stato effettuato in piccole e medie imprese (PMI) innovative (art. 4, commi 9 e 9-bis, D.L. 3/2015).

RS121	Codice fiscale	Investimento indiretto	Tipo Start-up	PMI innovativa	Trasparenza	Investimento	Detrazione
	1	2	3	4	5	6	7
						,00	,00
RS122						,00	,00
RS123						,00	,00

QUADRO RQ - ALTRE IMPOSTE

Le novità riguardano l’inserimento di tre sezioni per i contribuenti che si avvalgono della possibilità di rivalutare i beni d’impresa e le partecipazioni mediante il versamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP e di eventuali addizionali; tale facoltà è consentita anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali che intendono riallineare i valori dei medesimi beni. E’ stata prevista, inoltre, la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione o la riserva da riallineamento tramite applicazione di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP e di eventuali addizionali (art. 1, commi da 889 a 897, L. 208/2015).

QUADRO RN – REDDITI DELLA SOCIETÀ O ASSOCIAZIONE DA IMPUTARE AI SOCI O ASSOCIATI

Le novità riguardano l’introduzione di due colonne (colonna 10 e 11) nel rigo RN17 “Oneri detraibili” per indicare le spese sostenute dal 1° gennaio 2015 per l’acquisto e la posa in opera delle schermature solari e per l’acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili (art. 14, comma 2, lett. b), e comma 2-bis, D.L. 63/ 2013, come modificato dall’art. 1, comma 47, L. 190/2014).

ASPETTI GENERALI

Il **modello Unico SP - Società di persone ed equiparate** deve essere utilizzato per dichiarare i redditi prodotti nell'anno 2015, al fine di determinare la quota di reddito (o perdita) imputabile a ciascun socio o associato agli effetti delle imposte personali (Irpef o Ires dovute dai singoli soci).

SOGGETTI TENUTI AD UTILIZZARE IL MODELLO UNICO-SOCIETÀ DI PERSONE ED EQUIPARATE

Il **Modello Unico Società di persone ed equiparate** deve essere utilizzato dai seguenti soggetti, residenti nel territorio dello Stato:

- società semplici;
- società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- società di armamento (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza);
- società di fatto o irregolari (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che esercitino o meno attività commerciale);
- associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori);
- gruppi europei di interesse economico GEIE.



Si considerano **residenti** le società ed associazioni che hanno la presenza nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta:

- della **sede legale**, ovvero la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto;
- della **sede dell'amministrazione**, ovvero il luogo in cui trovano svolgimento le attività amministrative di direzione dell'ente;
- dell'**oggetto principale dell'attività** (determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata), inteso quale luogo in cui si svolge l'attività necessaria al conseguimento dell'oggetto principale dell'impresa.

Accanto a questi criteri, il **comma 5-bis dell'art. 73 del Tuir** stabilisce, invertendo in tal modo l'onere della prova, la presunzione di residenza nel territorio dello Stato delle società che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359 Cod.civ., nei soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 73 Tuir, le quali, in alternativa:

- sono controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

- sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in via prevalente di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Il **comma 5-ter** specifica che, al fine della sussistenza del requisito del controllo sopra indicato, si deve tener in considerazione della situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio del soggetto estero controllato.

La norma contempla in ogni caso la possibilità di fornire la prova contraria, ovvero dimostrare che la residenza della società, nonostante il soddisfacimento di una o di entrambe le condizioni antielusive, è effettivamente localizzata all'estero. Tale prova può essere fornita dimostrando, ad esempio, che le decisioni essenziali per la vita della società sono state formate all'estero, o ancora sempre all'estero hanno realmente operato nello svolgimento delle loro funzioni gli organi societari disponendo di locali idonei a tale scopo, ...

In mancanza di elementi idonei a provare che la localizzazione della holding non risponde a logiche elusive, le conseguenze per il soggetto "esterovestito", come chiarito dalla C.M. 28/E/2006 sono che *"si considera, ad ogni effetto, residente nel territorio dello Stato e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti"*, con tutte le relative conseguenze dal punto di vista sanzionatorio, sia amministrativo che penale.

Il modello Unico SP **non deve essere presentato** da:

- le **aziende coniugali non gestite in forma societaria** (i coniugi, in questo caso, devono presentare il modello Unico PF, utilizzando i quadri di specifico interesse);
- le **società di persone ed equiparate non residenti** nel territorio dello Stato (in questo caso va compilato il modello Unico SC o il modello Unico ENC);
- i **condomini**: questi devono invece presentare la dichiarazione modello 770 semplificato quali sostituti d'imposta per le ritenute effettuate.

DICHIARAZIONE IN FORMA AUTONOMA O UNIFICATA

La dichiarazione dei redditi relativa alle società di persone può essere presentata in forma **autonoma** o **unificata**, cioè comprensiva della dichiarazione Iva.



La dichiarazione in **forma unificata** comprende due distinte dichiarazioni:

- redditi;
- Iva.

Non può comprendere il modello 770, ordinario e semplificato, e la dichiarazione Irap.

I soggetti obbligati, a presentare la dichiarazione unificata sono i contribuenti:

- **con periodo di imposta coincidente con l'anno solare;**
- Il periodo di imposta coincide con l'anno solare quando **termina il 31 dicembre**, anche se è inferiore a 365 giorni.
- Sono pertanto considerati periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare:
 - i periodi di imposta "a cavallo", a prescindere dalla durata inferiore o superiore a 365 giorni,
 - i periodi di imposta infrannuali, chiusi in data anteriore al 31 dicembre 2015.



CASO PRATICO

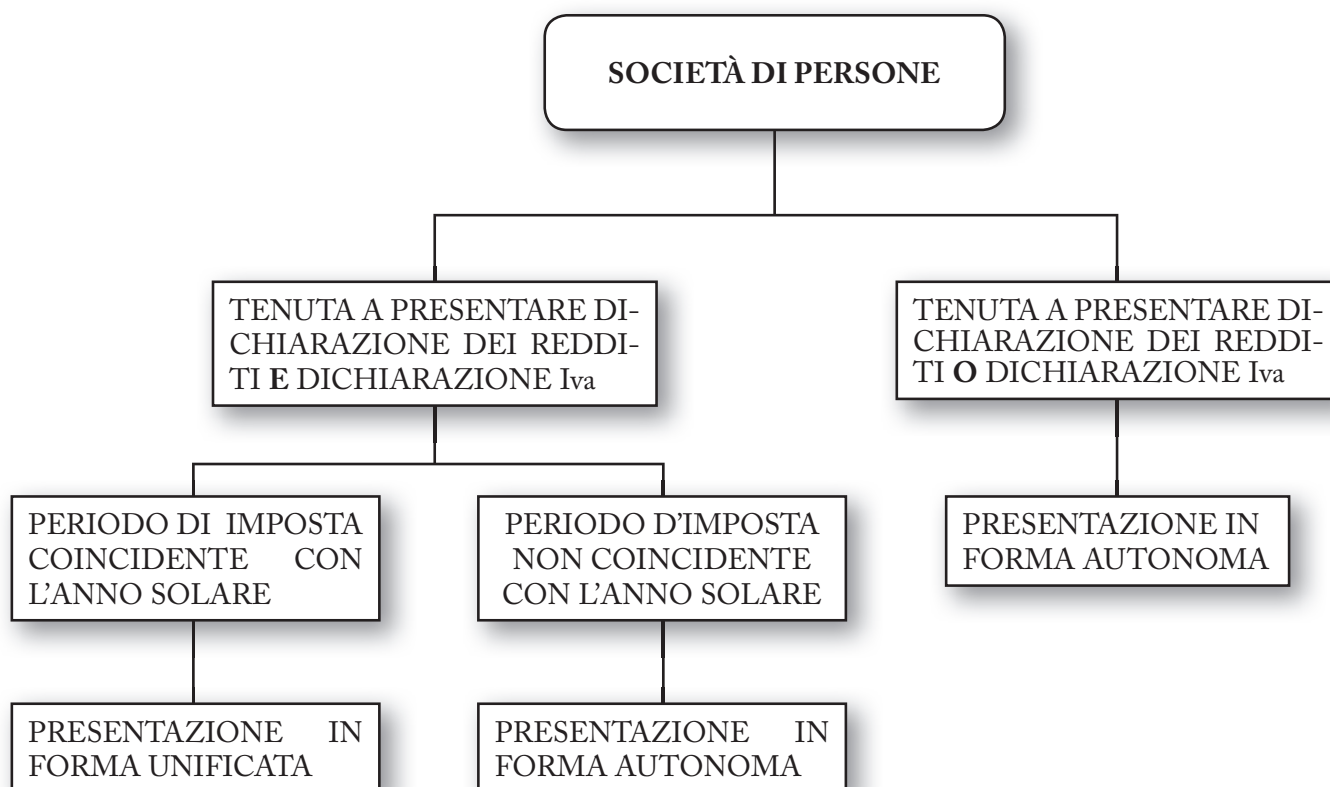
1. Snc che ha cessato l'attività in data 1° luglio 2015 ➞ presentazione dichiarazione in forma autonoma;
2. Sas che ha iniziato l'attività in data 1° agosto 2015 e termina il primo periodo di imposta il 31 dicembre 2015 ➞ presentazione dichiarazione in forma unificata

- **tenuti a presentare sia la dichiarazione dei redditi che quella Iva.**

Deroga: Circolare 1/E/2011

L'Agenzia delle entrate ha precisato che la possibilità di non comprendere la dichiarazione Iva in quella unificata è riconosciuta nei confronti di tutti i contribuenti.

A prescindere dalla presenza di un credito o di un debito annuale, tutti i soggetti passivi d'imposta possono presentare la dichiarazione Iva entro il mese di febbraio di ciascun anno e, in tale ipotesi, sono esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati Iva.



Per i periodi di imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2015, anche se iniziati nel corso del 2014, le regole dichiarative da seguire sono le seguenti:

- la dichiarazione dei redditi va presentata in forma non unificata presentando il modello Unico 2016. Qualora il modello Unico 2016 non sia ancora disponibile alla scadenza del termine di presentazione, la dichiarazione va presentata utilizzando il modello Unico 2015.
- la dichiarazione Iva va presentata utilizzando il modello Iva 2016 relativo al periodo di imposta 2015.

I curatori fallimentari sono tenuti alla presentazione in forma non unificata delle dichiarazioni relative al soggetto fallito, nei termini previsti per ciascuna di esse.

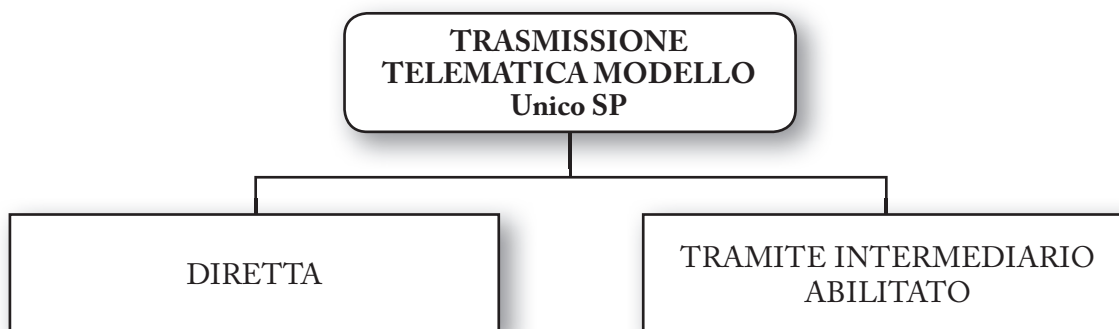
MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

Il modello Unico SP deve essere presentato in **via telematica**.

Le dichiarazioni presentate tramite ufficio postale sono da ritenersi redatte su modello non conforme a quello approvato e quindi deve applicarsi la sanzione stabilita dall'art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997, che va da 258 euro a 2.065 euro.

La trasmissione della dichiarazione in via telematica può essere effettuata:

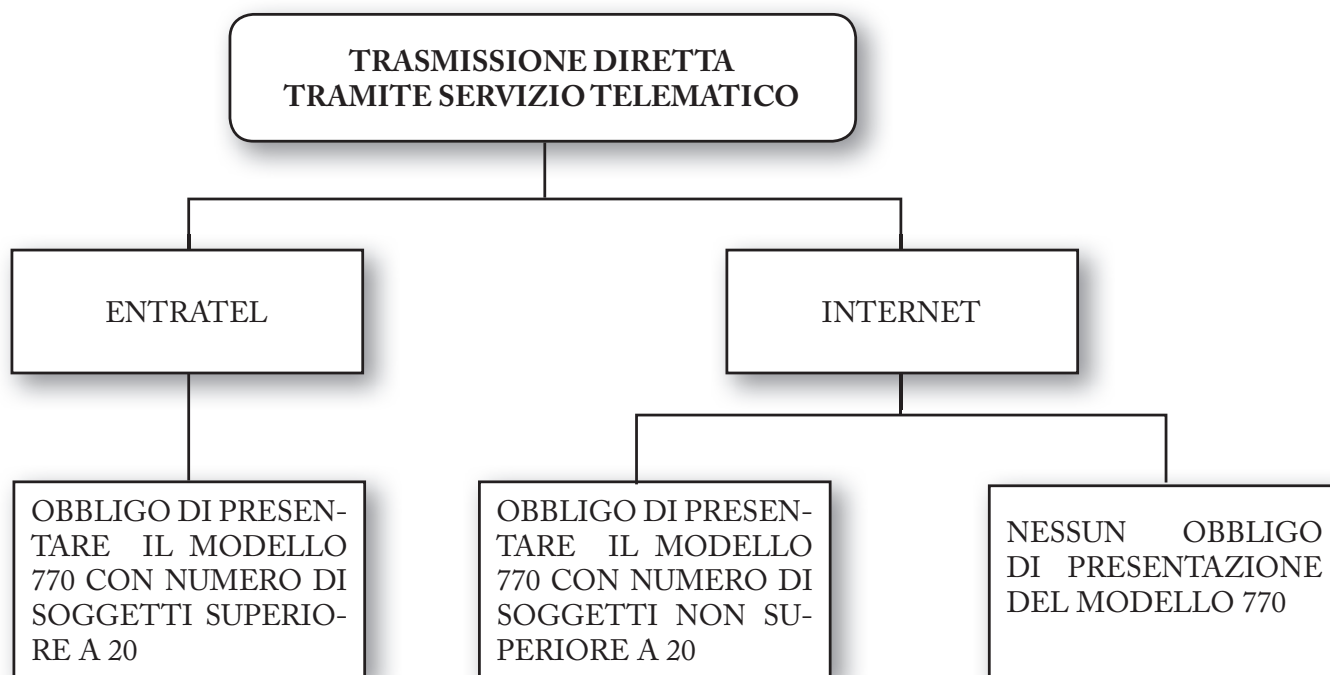
- direttamente;
- tramite intermediario abilitato.



Trasmissione diretta

Il contribuente che predispone personalmente la propria dichiarazione può trasmetterla direttamente utilizzando:

- il servizio telematico **Entratel** ☞ se sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770 ordinario e/o semplificato) per un numero di soggetti superiore a 20;
- il servizio telematico **Fisconline** ☞ se non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770 ordinario e/o semplificato) o sussiste ma per un numero di soggetti non superiore a 20;



Nel caso di **utenti diversi da persone fisiche**, si applicano, sia nel caso di abilitazione Entratel che Fisconline), le norme relative ai **Gestori incaricati** e agli **Operatori incaricati**, stabilite con Provvedimento direttoriale del 10 giugno 2009 e chiarite dalla C.M. 30/E/2009.

Per ottenere l'abilitazione al servizio **Entratel**, i soggetti diversi dalle persone fisiche devono presentare ufficio dell'Agenzia delle entrate della Regione nel cui territorio è fissato il loro domicilio fiscale, oltre la domanda anche, per ciascuna eventuale sede secondaria da attivare, una lista con i dati sui gestori incaricati.

Gli utenti persone giuridiche (enti, società, studi professionali, ...), già in possesso dell'abilitazione, devono comunicare all'Agenzia l'elenco dei propri gestori incaricati o attraverso una funzione disponibile sul

sito dei servizi telematici riservata ai rappresentanti legali o negoziali, persone fisiche, registrati nell'Anagrafe tributaria, o presentando un apposito modulo, disponibile presso gli uffici delle Entrate o sul sito dei servizi telematici, all'ufficio che ha rilasciato l'abilitazione.

L'ufficio, dopo aver verificato la completezza e la veridicità delle informazioni presentate dall'utente, rilascia l'attestazione di abilitazione al servizio (da controfirmarsi a cura dell'utente), con un codice utile per prelevare le proprie credenziali dal sito dei servizi telematici. Eventuali successive richieste di variazione dell'utenza o relative ai gestori incaricati dovranno essere inoltrate allo stesso ufficio che ha rilasciato l'abilitazione.

I gestori e gli operatori designati interagiscono con i servizi telematici, previa abilitazione e con le proprie credenziali, per conto degli utenti che li hanno delegati. Ciascun operatore può "lavorare" in nome di più contribuenti: basta che, dopo aver eseguito l'ingresso al canale con i propri dati, specifichi il soggetto per cui deve eseguire l'operazione.

Le regole sui gestori e gli operatori incaricati sono valide anche per gli utenti diversi dalle persone fisiche abilitati a **Fisconline**. In questo caso, il codice pin assegnato scade il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ultima utilizzazione o, se non è stato mai impiegato, il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello del rilascio.

Gli utenti registrati al servizio Entratel non possono essere contemporaneamente abilitati a Fisconline.

La dichiarazione trasmessa direttamente dal contribuente si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate.

La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Intermediario abilitato

Gli intermediari abilitati devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate:

- le dichiarazioni da loro predisposte per conto del dichiarante;
- le dichiarazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l'impegno della presentazione per via telematica. L'accettazione dell'invio telematico delle dichiarazioni predisposte dal contribuente è facoltativa.

I **soggetti abilitati** alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica sono individuati dall'art. 3, comma 3, D.P.R. 322/98, e sono:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- gli iscritti negli albi degli avvocati;
- gli iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 21 gennaio 1992, n. 88;
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 241 del 1997;
- associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i Caf - dipendenti;
- i Caf - imprese;
- coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale;

- gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari;
- gli studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal decreto dirigenziale 18 febbraio 1999, per le dichiarazioni da loro predisposte;
- i notai iscritti nel ruolo indicato nell'art. 24 L. 89/1913.

Obblighi intermediario

1. Rilascio al dichiarante dell'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione

Contestualmente alla ricezione della dichiarazione predisposta dal contribuente o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'intermediario deve rilasciare al dichiarante in forma libera l'impegno, datato e sottoscritto, a presentare in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione, precisando se essa gli è stata consegnata già compilata o è stata da lui predisposta.

2. Trasmissione della dichiarazione

Entro il termine previsto, l'intermediario deve provvedere alla trasmissione telematica delle dichiarazioni per le quali si è assunto il relativo impegno.

Si considerano in ogni caso tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle entrate che attesta il motivo dello scarto.

3. Rilascio al dichiarante dell'originale della dichiarazione e della copia della comunicazione dell'avvenuto ricevimento della stessa da parte dell'Agenzia delle entrate

Trasmessa la dichiarazione, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione in via telematica, l'originale della stessa, debitamente sottoscritta dal contribuente, unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento, deve essere rilasciata al dichiarante da parte dell'intermediario.

La comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuta presentazione della dichiarazione per via telematica è trasmessa telematicamente all'intermediario che ha effettuato l'invio, che deve consegnarne una copia al dichiarante. Quest'ultimo deve conservarla, unitamente all'originale della dichiarazione ed alla restante documentazione per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973 per l'effettuazione dei controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

4. Conservazione di copia delle dichiarazioni trasmesse

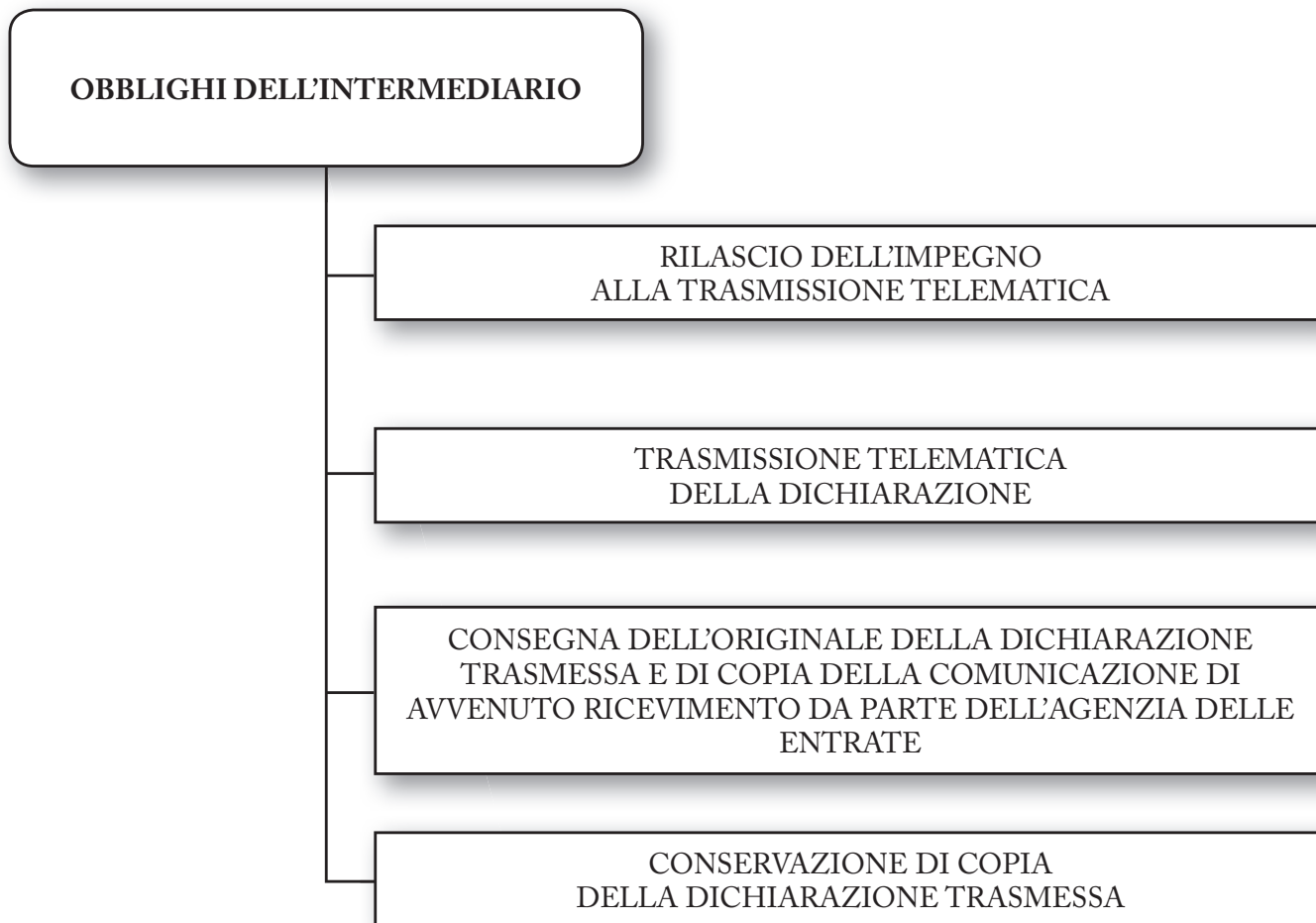
L'intermediario deve conservare, per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo, copia delle dichiarazioni trasmesse. La conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie deve avvenire nel rispetto di quanto previsto dal Decreto MEF 17 giugno 2014.

Responsabilità dell'intermediario abilitato

È prevista:

- l'applicazione di una **sanzione** da 516 euro a 5.164 euro, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni (artt. 7-bis, D.Lgs. 241/1997), con possibilità di utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso;

- la **revoca dell'abilitazione** in caso di gravi o ripetute irregolarità commesse nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni, o in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.



Dichiarazione trasmessa da società appartenenti a gruppi (art. 3, comma 2-bis)

Nell'ambito di un **gruppo**, la trasmissione telematica delle dichiarazioni relative a soggetti ad esso appartenente può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo ed esclusivamente attraverso il servizio telematico Entratel.

Si considerano appartenenti al gruppo:

- l'ente (anche non commerciale) o la società (anche di persone) controllante;
- le società controllate, ovvero le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questa, per una percentuale superiore al 50% del capitale fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente.

Tale disposizione si applica, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato.

Per incaricare un'altra società del gruppo della presentazione telematica della propria dichiarazione, la società dichiarante deve consegnare la stessa, sottoscritta, alla società incaricata.

La società incaricata deve osservare tutti gli adempimenti previsti per gli intermediari abilitati e cioè deve:

- rilasciare l'impegno alla trasmissione;

- trasmettere telematicamente nei termini la dichiarazione;
- rilasciare l'originale della dichiarazione trasmessa e copia della comunicazione di avvenuto ricevimento da parte dell'Agenzia delle entrate;
- conservare copia della dichiarazione trasmessa.

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il modello Unico 2016 SP deve essere presentato entro **il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta**.

PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE

PER VIA TELEMATICA

ENTRO IL 30 SETTEMBRE DELL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO
DI CHIUSURA DEL PERIODO DI IMPOSTA

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate.

La prova di presentazione della dichiarazione consiste nell'attestazione di ricezione telematica da parte dell'Agenzia stessa.

ARROTONDAMENTI

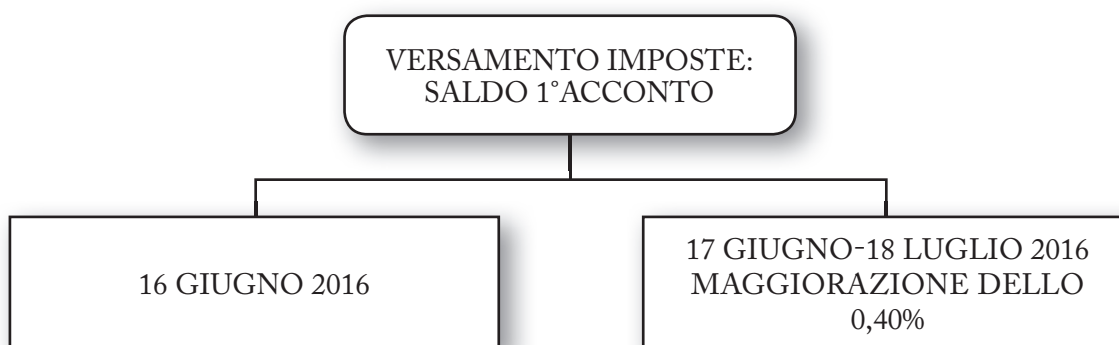
Tutti gli importi indicati in dichiarazione devono essere arrotondati all'unità di euro, per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi o per difetto se inferiore a detto limite.

VERSAMENTI E COMPENSAZIONI

TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Tutti i versamenti a saldo risultanti dal modello Unico SP 2016 e quelli relativi al primo acconto devono essere effettuati entro il **16 giugno 2016**.

Possono tuttavia essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza prevista (entro il 16 luglio) con applicazione di una maggiorazione dello **0,40%** a titolo di interesse corrispettivo.



In linea generale si ricorda che, in tutti i casi in cui il termine di pagamento cade di sabato o in un giorno festivo, questo è prorogato al primo giorno lavorativo successivo.

Modalità di versamento

Il versamento delle imposte risultanti dal modello Unico SP deve essere effettuato tramite il **modello F24** che va presentato esclusivamente in via telematica (per i titolari di partita Iva).

L'utilizzo del modello F24 consente di compensare tributi/contributi a debito con tributi/contributi a credito ed effettuare così il versamento soltanto della differenza.

I crediti che risultano dal modello Unico possono essere utilizzati per compensare debiti dal giorno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta per cui deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i crediti: quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a partire dal mese di gennaio dell'anno successivo (si veda paragrafo dedicato alle compensazioni).

Il mod. F24 va presentato anche se il saldo finale è pari a zero.

Gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione devono essere versati arrotondati all'unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa. Se invece gli ammontari indicati in dichiarazione devono essere successivamente elaborati (per il calcolo di acconti, rateazioni, ...) prima di essere versati, si applica la regola generale dell'arrotondamento al centesimo di euro (ad esempio, 10.000,752 euro arrotondato diventa 10.000,75 euro; 10.000,755 euro arrotondato diventa 10.000,76 euro; 10.000,758

euro arrotondato diventa 10.000,76 euro). Ciò in quanto si riferiscono ad importi che non si indicano in dichiarazione, ma direttamente nel modello di versamento F24.

I versamenti non vanno effettuati se gli importi a debito delle singole imposte o addizionali, risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, non superano ciascuno il limite di **12 euro**.

Nella compilazione del modello F24 si deve tener presente che:

- gli interessi relativi agli importi a debito rateizzati di ciascuna sezione vanno esposti cumulativamente in un unico rigo all'interno della stessa sezione utilizzando l'apposito codice tributo;
- in corrispondenza di ciascun rigo, è possibile compilare soltanto una delle due colonne relativa agli importi a debito e agli importi a credito. Sullo stesso rigo del modello, infatti, può comparire un solo importo;
- l'importo minimo da indicare nel modello, relativamente ad ogni singolo codice tributo, è pari ad 1,03 euro, fatte salve le particolari previsioni relative a specifici tributi.

Rateazione

Le imposte risultanti dalla dichiarazione (a saldo e primo acconto) possono essere versate in un'unica soluzione o possono essere rateizzate in un numero definito di rate di pari importo scelto dal contribuente. La rateizzazione deve in ogni caso concludersi entro il mese di novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione e può riguardare anche solo alcuni importi (ad esempio è possibile rateizzare il saldo Irap/Irpef e versare invece in un'unica soluzione il primo acconto); non è invece rateizzabile l'acconto di novembre.

L'opzione per il pagamento rateale è effettuata in occasione del primo versamento mediante indicazione nell'apposito campo del modello F24 del numero di rate prescelto e della rata che si sta versando (ad esempio, per indicare che si sta versando la prima rata di quattro verrà indicato nel campo denominato "rateazione" il numero 0104).

Sugli importi rateizzati sono dovuti **interessi** nella misura del **4%** da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda: gli interessi non vanno cumulati con l'imposta, ma versati con il loro apposito codice tributo.

I contribuenti decidono di rateizzare il versamento delle imposte possono effettuare il pagamento della prima rata entro il 16 giugno 2016, ovvero entro il 16 luglio 2016 con la maggiorazione dello 0,40%.

Le rate successive vanno versate entro il giorno 16 di ogni mese con applicazione degli interessi dello 0,33% in misura forfetaria per ogni mese a prescindere dal giorno di versamento per i soggetti titolari di partita iva.

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	16 giugno	0,00	18 luglio	0,00
2 ^a	30 giugno	0,16	22 agosto	0,13
3 ^a	22 agosto	0,49	31 agosto	0,46
4 ^a	31 agosto	0,82	30 settembre	0,79
5 ^a	30 settembre	1,15	31 ottobre	1,12
6 ^a	31 ottobre	1,48	30 novembre	1,45
7 ^a	30 novembre	1,81		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

I contribuenti non titolari di partita iva versano le rate entro la fine del mese: quindi la seconda rata deve essere versata entro il 30 giugno con applicazione degli interessi dello 0,16% (ovvero entro il 31 luglio con applicazione degli interessi dello 0,16% sull'importo maggiorato dello 0,40%).

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	16 giugno	0,00	18 luglio	0,00
2 ^a	30 giugno	0,16	22 agosto	0,13
3 ^a	22 agosto	0,49	31 agosto	0,46
4 ^a	31 agosto	0,82	30 settembre	0,79
5 ^a	30 settembre	1,15	31 ottobre	1,12
6 ^a	31 ottobre	1,48	30 novembre	1,45
7 ^a	30 novembre	1,81		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

REGOLE SULLE COMPENSAZIONI

I crediti che risultano dal modello Unico possono essere utilizzati per compensare debiti dal giorno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta per cui deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i suddetti: quindi in linea generale a partire dal mese di gennaio.

L'istituto della compensazioni delle imposte dirette è stato tuttavia oggetto di importanti modifiche ad opera della **Legge di Stabilità 2014**, che ha introdotto un **ulteriore meccanismo di ostacolo al libero utilizzo in compensazione dei crediti fiscali**, determinando una sorta di allineamento tra le limitazioni già previste per il comparto Iva anche a quelli relativi delle imposte dirette e sostitutive.

In particolare, i contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dagli intermediari telematici, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del D.P.R. 322/1998, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164.

Ai sensi del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 35, comma 1, lettera a), ciò che è richiesto è la *conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile*.

In relazione ai crediti da imposte dirette, la compensazione è così strutturata:

- 1) utilizzi in compensazione sino ad un massimo di 15.000 euro:
 - compensazione possibile già dal 1° gennaio 2016;
 - nessun vincolo ulteriore rispetto alle pregresse abitudini;
- 2) utilizzi in compensazione per importi oltre 15.000 euro:
 - compensazione possibile già dal 1° gennaio 2016;

- necessità di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni da cui emerge il credito, nel modello da presentarsi entro le canoniche scadenze; in alternativa, sottoscrizione da parte dell'organo di controllo (ove presente);
- prodursi di compensazioni non regolari nel caso di mancato rispetto dell'onere di cui al punto precedente.

Il limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o utilizzabili in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997, è di **700.000,00 euro per ciascun anno solare** (art. 9, comma 2, D.L. 35/2013).

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore al suddetto limite, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.

L'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di 700.000,00 euro, anche se la compensazione è effettuata mediante il modello F24.

Per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti è prevista la sanzione dal 100 al 200% dell'importo indebitamente fruito.

OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO

L'omesso o insufficiente versamento delle somme dovute a titolo di saldo e acconto risultanti dalla dichiarazione, è regolarizzabile attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13, co. 1, D.Lgs. 472/1997), versando:

- l'imposta o la maggiore imposta;
- gli interessi legali (0,2% annuo a partire da 1.1.2016);
- la sanzione.

Per quanto riguarda le sanzioni, esse sono state oggetto di due importanti interventi.

Il ravvedimento operoso dopo la Legge di Stabilità 2015 (dal 1.1.2015)

Riferimento nell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997	Riduzione delle sanzioni
lettera a)	1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito entro 30 giorni dalla data della sua commissione  Si ricorda che, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo
lettera a-bis)	1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti nella determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore)

lettera b)	1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore)
lettera b-bis)	1/7 del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all' anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore)
lettera b-ter)	1/6 del minimo se la regolarizzazione di errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all' anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore)
lettera c)	1/10 del minimo in caso di omessa presentazione della dichiarazione , se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni , ovvero ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

Il ravvedimento operoso dopo la Legge di Stabilità 2016 (dal 1.1.2016)

La Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) ha anticipato al 01/01/2016 le riduzioni delle sanzioni per omessi versamenti per i contribuenti, previste dall'art. 15 del D.Lgs. 158/2015. Ai sensi di tale articolo, per i versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta del 50%.

Il testo del nuovo art. 13 D.Lgs. 471/1997 prevede che la misura della sanzione, nel caso di versamenti eseguiti entro 90 giorni, passi dal 30% al 15%.

A partire dal 01/01/2016 l'importo della sanzione sarà pertanto pari a:

- 0,1% se il pagamento avviene entro 14 giorni;
- 1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata se il versamento avviene tra il 15° ed il 30° giorno;
- 1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata se il versamento avviene entro il 90° giorno;
- 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata se il versamento entro 1 anno;
- 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo;
- 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata se il ravvedimento avviene oltre due anni.

FRONTESPIZIO

Il **frontespizio** contenuto nel modello Unico SP 2016 deve essere compilato per la presentazione:

- della dichiarazione in forma unificata;
- della dichiarazione dei redditi da parte dei soggetti non tenuti alla dichiarazione in forma unificata.

Si compone di tre facciate:

- la prima contiene l'informativa ai sensi del D.Lgs. 196/2003 (*Legge sulla privacy*) sul trattamento dei dati personali;
- le altre contengono le indicazioni generali circa il tipo di dichiarazione, i dati relativi alla società/as-sociazione dichiarante, gli altri dati (grandi contribuenti e canone RAI), la firma della dichiarazione, l'impegno alla presentazione telematica, il visto di conformità e la certificazione tributaria.



Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 13 D.lgs. n.196/2003 in materia di protezione dei dati personali

Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti all'interessato. Infatti, il d.lgs. n.196/2003, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali.

Finalità del trattamento

I dati forniti con questo modello verranno trattati dall'Agenzia delle Entrate esclusivamente per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.
I dati acquisiti potranno essere comunicati a soggetti pubblici o privati solo nei casi previsti dalle disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali (art. 19 del d.lgs. n. 196 del 2003). Potranno, inoltre, essere pubblicati con le modalità previste dal combinato disposto degli artt. 69 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, così come modificato dalla legge n. 133 del 6 agosto 2008 e 66-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

Conferimento dei dati

I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente per potersi avvalere degli effetti delle disposizioni in materia di dichiarazione dei redditi.
L'indicazione di dati non veritieri può far incorrere in sanzioni amministrative o, in alcuni casi, penali.
L'indicazione del numero di telefono o cellulare, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

Modalità del trattamento

I dati acquisiti verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire, anche mediante verifiche con altri dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altri soggetti, nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal Codice in materia di protezione dei dati personali.
Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria, professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate.

Titolare del trattamento

L'Agenzia delle Entrate e gli intermediari, quest'ultimi per la sola attività di trasmissione, secondo quanto previsto dal d.lgs. n. 196/2003, assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

Responsabili del trattamento

Il titolare del trattamento può avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale, come responsabile esterno del trattamento dei dati, della Sagei S.p.a., partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.
Presso l'Agenzia delle Entrate è disponibile l'elenco dei responsabili.

Gli intermediari, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

Diritti dell'interessato

Fatte salve le modalità, già previste dalla normativa di settore, per le comunicazioni di variazione dati e per l'integrazione dei modelli di dichiarazione e/o comunicazione l'interessato (art. 7 del d.lgs. n. 196 del 2003) può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, oppure per cancellarli o opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge.

Tali diritti possono essere esercitati con richiesta rivolta a:

Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo 426 c/d – 00145 Roma.

Consenso

L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali.

Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto previsto dalla legge.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

SOCIETÀ O ASSOCIAZIONE	Ragione sociale																					
	Codice fiscale						Partita IVA															
	Data di efficacia giuridica fusione/scissione			Periodo di imposta			Stato		Natura giuridica		Situazione											
	giorno	mes	anno	dal	giorno	mes	anno	al	giorno	mes	anno											
	Indicare, in caso di fusione, il codice fiscale del soggetto incorporante o risultante dalla fusione e, in caso di scissione, quello del beneficiario designato						Telefono			Fax												
Indirizzo di posta elettronica																						
RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale (obbligatorio)						Codice carica		Data carica													
									giorno		mes											
	Cognome						Nome															
	Data di nascita		Comune (o Stato estero) di nascita				Provincia		Telefono		Sesso (barrare la relativa casella)											
	giorno	mes	anno									M	F									
Codice fiscale società o ente dichiarante																						
ALTRI DATI	Grandi contribuenti		Canone RAI		Situazioni particolari																	
	☐		☐		☐																	
FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Quadri compilati:																					
	RA	RB	RD	RE	RF	RG	RH	RJ	RL	RM	RN	RO	RP	RQ	RS	RT	RU	RV	TR	RX	FC	OP
	N. moduli IVA												Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario		Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario							
													☐		☐							
	FIRMA DEL DICHIARANTE																					
VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Visto di conformità rilasciato ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 relativo a Redditi/IVA																					
	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.						Codice fiscale del C.A.F.															
	Codice fiscale del professionista																					
	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA																					
CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA Riservato al professionista	Codice fiscale del professionista																					
	Codice fiscale o partita IVA del soggetto diverso dal certificatore che ha predisposto la dichiarazione e tenuto le scritture contabili																					
	Si attesta la certificazione ai sensi dell'art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL PROFESSIONISTA																					
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato						Soggetto che ha predisposto la dichiarazione															
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione						Ricezione altre comunicazioni telematiche															
	Data dell'impegno		giorno		mes		anno		FIRMA DELL'INCARICATO													

TIPO DI DICHIARAZIONE

In tale sezione il contribuente deve indicare il tipo di dichiarazione compilata, barrando l'apposita casella.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Investimenti o attività finanziarie all'estero

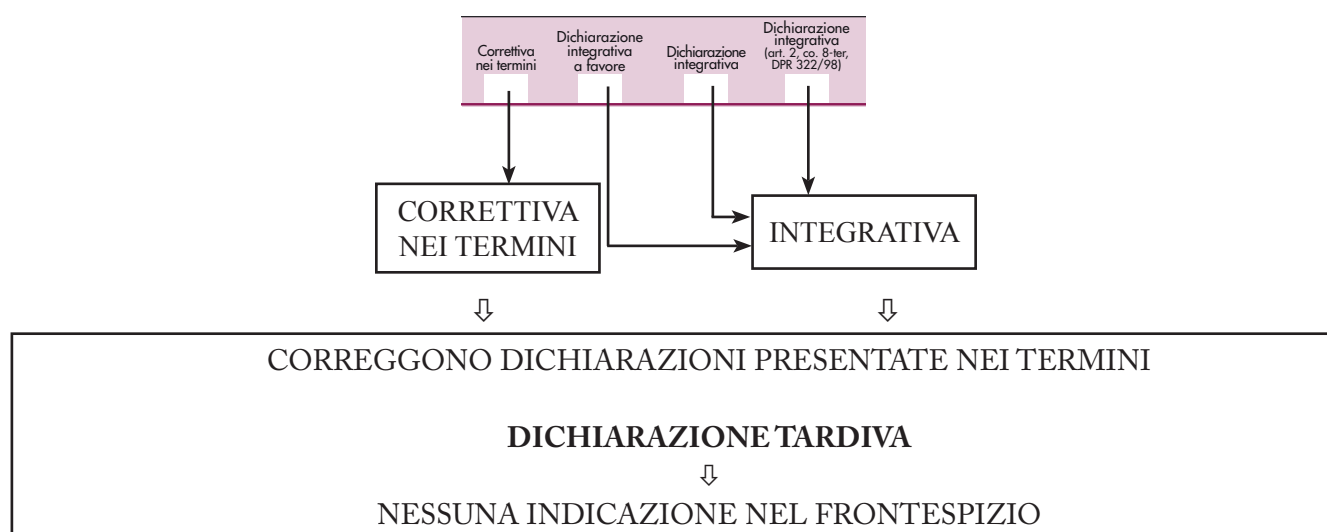
La casella **Iva** deve essere barrata qualora il contribuente presenti la dichiarazione Iva in forma unificata: in tal caso andrà compilato solo il frontespizio del modello Unico e non anche quello relativo alla dichiarazione Iva.

La casella relativa al **quadro VO** va barrata soltanto dai soggetti non tenuti o esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva che devono comunicare opzioni o revoche relativamente al periodo 2015: di conseguenza la barratura delle caselle “Iva” e “Quadro VO” è alternativa.

La casella relativa al **quadro AC** deve essere utilizzata dal contribuente obbligato ad effettuare la comunicazione annuale all'Anagrafe Tributaria dell'importo complessivo dei beni e servizi acquistati dal condominio nell'anno solare e dei dati identificativi dei relativi fornitori.

I soggetti nei confronti dei quali si applicano gli **studi di settore**, i **parametri** e/o gli **indicatori di normalità economica** devono:

- barrare la casella corrispondente;
- compilare ed allegare gli appositi modelli.



• Dichiarazione correttiva nei termini

La casella “**correttiva nei termini**” va barrata quando la dichiarazione viene ripresentata entro i **termini ordinari**, in sostituzione di una precedente dichiarazione errata: essa si sostituisce integralmente

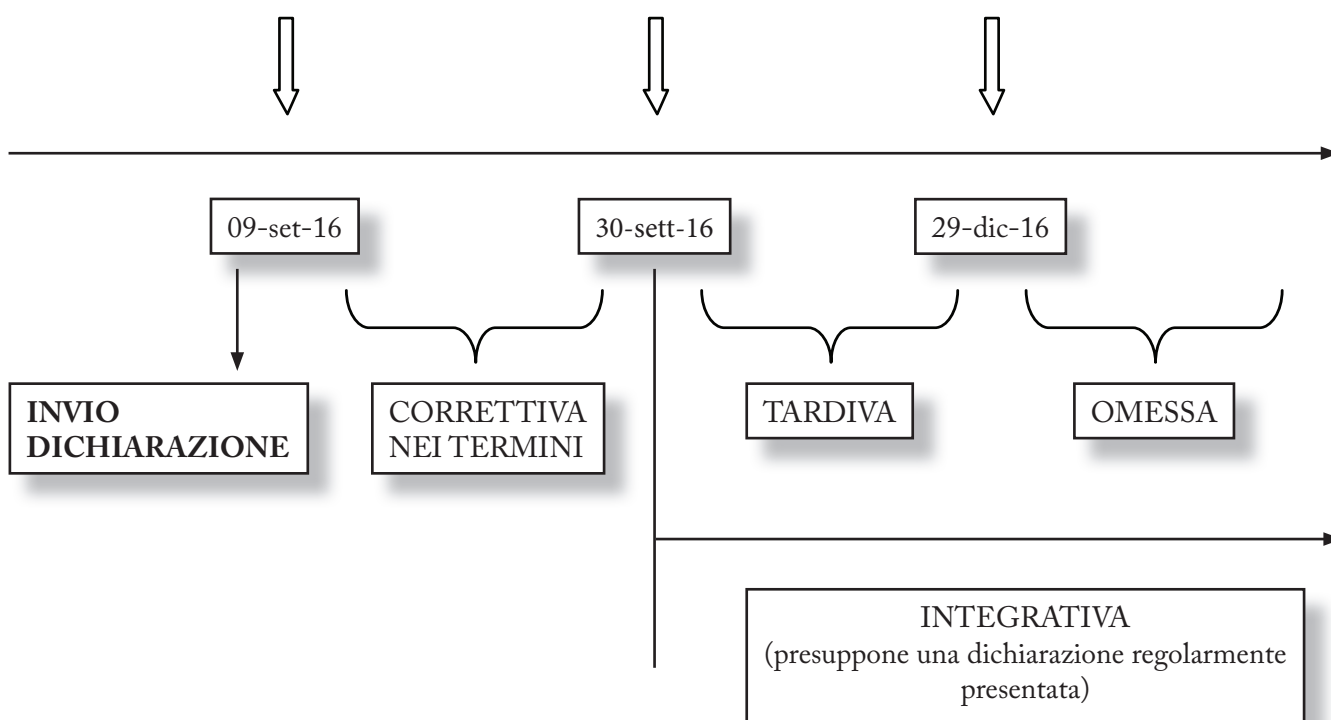
alla prima e consente al contribuente di esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte, di evidenziare ritenute, crediti di imposta, ...

Proprio perché riproposta entro i termini di scadenza, non è prevista l'irrogazione di alcuna sanzione, ma deve essere effettuato il versamento di quanto dovuto a titolo di eventuale maggiore imposta.

- **Dichiarazione integrativa**

Il contribuente che, avendo validamente e tempestivamente presentato la dichiarazione originaria, scaduti i relativi termini ordinari, intende correggere errori od omissioni, può presentare una **dichiarazione integrativa**.

Si ricorda che la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza dei termini si considera valida, salvo l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge.



In particolare, se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno imposta, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente entro lo stesso termine il pagamento di una **sanzione di 25 euro**, ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi.

Quella presentata **dopo 90 giorni** si considera **omessa**, ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta che risulta dovuta.

La rettifica della dichiarazione originaria può essere a favore del fisco o del contribuente.

Nel primo caso va barrata la casella "**dichiarazione integrativa**", quando cioè la dichiarazione rettificativa riguarda correzioni di errori o omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un minor reddito, con conseguente maggior debito di imposta o un minor credito rispetto a quello riportato nella dichiarazione originaria.

Essa deve essere presentata indicando:

- il **codice 1**, nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 8, del d.P.R. 322/1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di minor reddito o, comunque, di un minor debito d'imposta o di un maggior credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997;
- il **codice 2**, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1, commi 634 - 636, L. 190/2014, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997. L'Agenzia delle Entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso (riferibili allo stesso contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti) dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione.

Nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa, è necessario evidenziare quali quadri o allegati della dichiarazione originaria siano stati modificati. Pertanto, nelle caselle relative ai quadri compilati presenti nel riquadro "*firma della dichiarazione*" e nelle caselle presenti nel riquadro "*tipo di dichiarazione*" del frontespizio della dichiarazione integrativa, al posto della barratura deve essere indicato uno dei seguenti codici:

- 1 → quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria che in quella integrativa
- 2 → quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria
- 3 → quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria ma assente in quella integrativa

Qualora l'errore o l'omissione comporti un minor reddito, e quindi un minor debito di imposta o un maggior credito a favore del contribuente, va barrata la casella "**dichiarazione integrativa a favore**", (ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis D.P.R. 322/1998) che deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (30 settembre 2017).

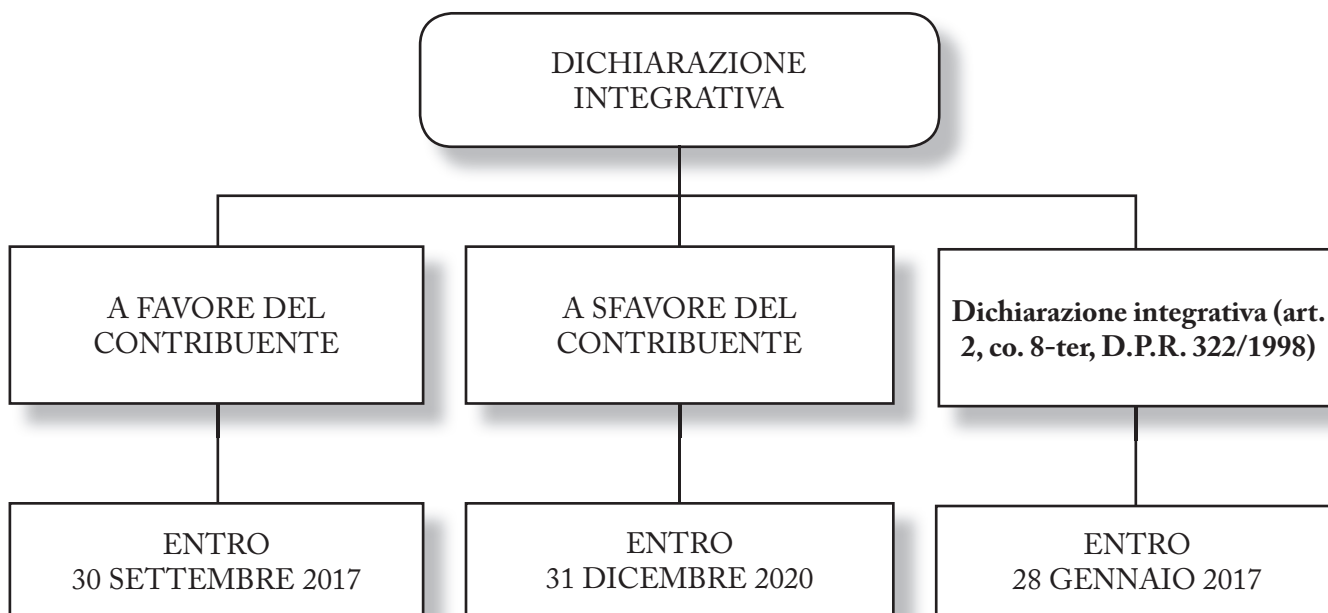
Tale casella va barrata anche per presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, commi 8 e 8-bis D.P.R. 322/1998, per correggere errori ed omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano d'ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

La casella "**Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, D.P.R. 322/98)**" va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 8-ter, del D.P.R. 322 del 1998, allo scopo di **modificare l'originaria richiesta di rimborso** dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte.

Tale dichiarazione va presentata **entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione**, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 del citato D.P.R. 322 del 1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.



In caso di presentazione di dichiarazione integrativa che, oltre alla modifica consentita dal comma 8-ter, contenga anche la correzione di errori od omissioni, non va barrata la presente casella, ma deve essere barrata la casella "**Dichiarazione integrativa a favore**" ovvero "**Dichiarazione integrativa**", a seconda della tipologia di correzioni effettuate.



La società Alfa snc, che ha presentato nei termini la dichiarazione unificata comprensiva di redditi ed Iva, accortasi di non aver indicato una variazione in diminuzione nel quadro RF, decide di presentare una dichiarazione.

Il frontespizio dovrà essere compilato nel modo seguente:

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadri compilati:								Correttiva nei termini		Dichiarazione integrativa a favore		Dichiarazione integrativa		Dichiarazione integrativa (art. 2, c.c. 8-ter, DPR 322/98)		Eventi eccezionali	
	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri					X						
	X	X																

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Quadri compilati:																Invia avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario		Invia altre comunicazioni telematiche all'intermediario						
	RA	RB	RD	RE	RF	RG	RH	RJ	RL	RM	RN	RO	RP	RQ	RS	RT	RU	RV	TR	RX	FC	OP			
					X						X									X					
	N. moduli IVA																								
	1																								



La società Beta Sas, che ha presentato nei termini la dichiarazione unificata comprensiva di redditi ed Iva, accortosi di non aver dichiarato un reddito di capitale, decide di presentare una dichiarazione integrativa.

Il frontespizio dovrà essere compilato nel modo seguente:

TIPO DI DICHIARAZIONE										Dati dichiarante										Dati beneficiario										Dati intermediario									
Redditi ☒ Iva ☒ Quadro RW ☐ Quadro VO ☐ Quadro AC ☐ Studi di settore ☐ Parametri ☐ Correttiva nei termini ☐ Dichiarazione integrativa a favore ☐ Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98) ☒ Eventuali eccezionali ☐										Cognome Nome										Indirizzo										Indirizzo									
Firma										Firma										Firma										Firma									
Quadri compilati: RA ☐ RB ☐ RD ☐ RE ☐ RF ☐ RG ☒ RH ☐ RJ ☐ RL ☐ RM ☐ RN ☒ RO ☐ RP ☐ RQ ☐ RS ☐ RT ☐ RU ☐ RV ☐ TR ☐ RX ☒ FC ☐ OP ☐										N. moduli IVA										N. moduli IVA										N. moduli IVA									
Invia avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐										Invia avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐										Invia altre comunicazioni telematiche all'intermediario ☐																			

La casella “**eventi eccezionali**” deve essere compilata da coloro che hanno fruito per il periodo di imposta di agevolazioni fiscali previste da disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali, grazie alle quali hanno fruito di un differimento del termine di presentazione della dichiarazione o di versamento.

Nella casella deve essere pertanto indicato uno dei seguenti codici:

1	Vittime di richieste estorsive e dell'usura Soggetti 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 di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive, l'articolo 20, comma 2, della legge 23 febbraio 1999, n. 44, ha disposto la proroga di tre anni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, con conseguente ripercussione anche sul termine di presentazione della dichiarazione annuale.
2	Soggetti colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi dal 4 al 7 febbraio 2015 in alcuni territori della Regione Emilia-Romagna Per i contribuenti che, dal 4 al 7 febbraio 2015, avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori della Regione Emilia-Romagna colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi a febbraio 2015, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'8 maggio 2015 ha sospeso i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari scadenti nel periodo compreso tra il 4 febbraio 2015 e il 30 settembre 2015. I Comuni e le frazioni interessate dal provvedimento di sospensione sono riportate nell'allegato A) del summenzionato Decreto. L'applicazione della sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari è subordinata alla richiesta del contribuente che dichiari l'inagibilità, anche temporanea, della casa di abitazione, dello studio professionale, dell'azienda o dell'impresa verificata dall'autorità comunale che ne dà comunicazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei successivi venti giorni;
3	Soggetti interessati dall'emergenza umanitaria legata all'afflusso di migranti dal Nord Africa Per i soggetti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa alla data del 12 febbraio 2011 nel comune di Lampedusa e Linosa, interessati dall'emergenza umanitaria legata all'afflusso di migranti dal Nord Africa, per i quali l'OPCM n. 3947 del 16 giugno 2011 ha previsto la sospensione dal 16 giugno 2011 al 30 giugno 2012 dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti tributari scadenti nel medesimo periodo; la sospensione è stata ulteriormente prorogata fino al 15 dicembre 2016 dall'art. 1, co. 599, L. 208/2015;
4	Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il codice 4;
5	Imprese di autotrasporto e piccole imprese creditrici dell'Iva Per le imprese di autotrasporto e per le piccole imprese, come definite ai sensi della raccomandazione 2003/361/CE, che vantano crediti nei confronti dell'ILVA S.p.A. per prestazioni effettuate a favore della medesima società prima del deposito della domanda di accertamento dello stato di insolvenza, l'art. 2 comma 8-bis D.L. 1/2015 convertito, con modificazioni, dalla L. 20/2015, ha sospeso i termini dei versamenti dei tributi erariali che scadono nel periodo compreso tra il 6 marzo 2015 e il 15 settembre 2015.
30	Stato di emergenza Con riferimento alle disposizioni previste dalla legge di stabilità 2016, indicano questo codice i soggetti aventi la sede legale o la sede operativa in zone colpite da eventi calamitosi con danni riconducibili all'evento e individuati con la medesima ordinanza della Presidenza del Consiglio dei ministri con la quale è stato dichiarato lo stato di emergenza e nei confronti dei quali non opera la sospensione né il differimento dei tributi ai sensi del comma 2, dell'art. 9 L. 212/2000. Questi soggetti hanno la facoltà di chiedere la rateizzazione dei tributi che scadono nei sei mesi successivi alla dichiarazione dello stato di emergenza. L'istanza per l'ottenimento della rateizzazione, fino ad un massimo di diciotto rate mensili di pari importo, deve essere presentata al competente ufficio, secondo modalità e termini stabiliti con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 1, co. 429 L. 208/2015).

Nella particolare ipotesi in cui il contribuente abbia usufruito di agevolazioni disposte da più provvedimenti normativi, dovrà essere indicato il codice relativo a quello che ha previsto il maggior differimento del termine di presentazione della dichiarazione o dei versamenti.

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ O ASSOCIAZIONE

SOCIETÀ O ASSOCIAZIONE													
Ragione sociale													
Codice fiscale					Partita IVA								
Data di efficacia giuridica fusione/scissione			Periodo di imposta						Stato	Natura giuridica	Situazione		
giorno	mese	anno	dal	giorno	mese	anno	al	giorno	mese	anno			
Indicare, in caso di fusione, il codice fiscale del soggetto incorporante o risultante dalla fusione e, in caso di scissione, quello del beneficiario designato							Telefono			Fax			
Indirizzo di posta elettronica													

Nel quadro dei dati relativi alla società/associazione cui si riferisce la dichiarazione, devono essere indicati:

- la **ragione sociale** risultante dall'atto costitutivo, senza abbreviazioni, fatta eccezione per la natura giuridica (Snc, Sas, ...);
- il **codice fiscale** rilasciato dall'Amministrazione finanziaria. In caso di fusione, scissione totale o trasformazione vanno indicati rispettivamente i dati della società fusa o incorporata, scissa o trasformata per la quale si presenta la dichiarazione;
- il **numero di partita Iva**;
- la **data di efficacia giuridica fiscale/scissione totale**, se diversa dalla data di decorrenza degli effetti fiscali dell'operazione straordinaria, relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto l'operazione straordinaria;
- il **periodo di imposta**;
- lo **stato**, con indicazione di uno dei seguenti codici:

TABELLA A

CODICE	STATO DELLA SOCIETÀ O ASSOCIAZIONE 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

- la **natura giuridica**, con indicazione di uno dei seguenti codici:

TABELLA B

CODICE	TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE 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
23	Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
24	Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
25	Società in accomandita semplice
26	Società di armamento
27	Associazione fra artisti e professionisti
28	Aziende coniugali
29	GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
50	Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
51	Condomini
52	Depositi I.V.A.
53	Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
54	Trust
55	Amministrazioni pubbliche
56	Fondazioni bancarie
57	Società europea
58	Società cooperativa europea
59	Rete di imprese
	<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
44	Trust
45	GEIE (Gruppi europei di interesse economico)

FRONTESPIZIO

Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione

- la **situazione**, con indicazione di uno dei seguenti codici:

TABELLA C

CODICE	SITUAZIONE DELLA SOCIETÀ O ASSOCIAZIONE RELATIVAMENTE AL PERIODO DI IMPOSTA CUI SI RIFERISCE LA DICHIARAZIONE
1	Periodo d'imposta che inizia dalla data di messa in 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 IRES in società non soggetta ad IRES o viceversa
6	Periodo normale d'imposta e periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione
7	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per scissione totale

- in caso di **fusione/scissione** deve essere indicato il codice fiscale del soggetto risultante dalla fusione o beneficiario della scissione;
- il numero telefonico, di fax e l'indirizzo di posta elettronica, al fine di poter ricevere eventuali comunicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE

RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale (obbligatorio)										Codice carica		Data carica				
													giorno	me	anno		
	Cognome										Nome					Sesso (barrare la relativa casella)	
																M	F
	Data di nascita			Comune (o Stato estero) di nascita							Provincia		Telefono				
giorno			me		anno												
Codice fiscale società o ente dichiarante																	

Nel presente riquadro devono essere riportati i seguenti dati del **rappresentante della società firmatario** della dichiarazione:

- dati anagrafici
- codice fiscale
- codice carica

I **codici carica** da utilizzare e da indicare nell'apposito campo sono i seguenti:

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

1	Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
2	Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, Curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito e amministratore di sostegno
3	Curatore fallimentare
4	Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)
5	Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati
6	Rappresentante fiscale di soggetto non residente
7	Erede
8	Liquidatore (liquidazione volontaria)
9	Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione
10	Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del D.L. n. 331/1993
11	Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita
12	Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione)
13	Amministratore di condominio
14	Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione
15	Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione

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

In caso di più rappresentanti, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto; i dati relativi agli altri rappresentanti vanno indicati nel quadro RO, sezione I.

ALTRI DATI

ALTRI DATI	Grandi contribuenti	Canone RAI	Situazioni particolari

Va barrata dalle imprese con volume d'affari non inferiore a 100 milioni di euro

Casella **Canone RAI**: deve essere compilata indicando:

- **codice 1**: se detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni radio in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o impiegati a scopo di lucro diretto o indiretto.
- **codice 2**: se detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o impiegati a scopo di lucro diretto o indiretto.
- **codice 3**: se il contribuente non detenga alcun apparecchio di cui sopra.

Situazioni particolari

Il contribuente ha la possibilità di evidenziare particolari condizioni che riguardano la dichiarazione, indicando un apposito codice nella casella “Situazioni particolari”. Tale esigenza può emergere con riferimento a fattispecie che si sono definite successivamente alla pubblicazione del presente modello di dichiarazione, ad esempio a seguito di chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate in relazione a quesiti posti dai contribuenti e riferiti a specifiche problematiche. Pertanto, questa casella può essere compilata solo se l’Agenzia delle entrate comunica (ad esempio con circolare, risoluzione o comunicato stampa) uno specifico codice da utilizzare per indicare la situazione particolare.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE		Quadri compilati:																			
RA	RB	RD	RE	RF	RG	RH	RJ	RL	RM	RN	RO	RP	RQ	RS	RT	RU	RV	TR	RX	FC	OP
N. moduli IVA																					
		Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario															Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario				
		FIRMA DEL DICHIARANTE																			

In questo riquadro vanno indicati:

- i **quadri** compilati;
- i **moduli** di cui è composta la dichiarazione Iva;
- la **firma** del rappresentante legale della società dichiarante e, in mancanza, di chi ha l'amministrazione anche di fatto o di un rappresentante negoziale. La mancata sottoscrizione della dichiarazione comporta la nullità della stessa, ma può essere sanata se il contribuente vi provvede entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.
- se si desidera l'invio dell'**avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione intermediario** all'intermediario.



Comunicazione degli esiti del controllo formale automatizzato delle dichiarazioni

Nel caso di irregolarità emerse ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973, ovvero nel caso in cui, dalla **liquidazione automatizzata** della dichiarazione, emerga un risultato (imposta a debito o a credito) diverso da quello indicato nella stessa, l'Amministrazione finanziaria deve comunicarlo al contribuente (c.d. avviso bonario) affinché possa fornire i necessari chiarimenti o integrare con documenti mancanti entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

L'art. 2-bis, D.L. 203/2005, così come modificato dal D.L. 159/2007, prevede che le comunicazioni di irregolarità vengano inviate:

- telematicamente agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, se il contribuente ne ha fatta esplicita richiesta barrando l'apposita casella “*invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario*” e l'intermediario a sua volta ha accettato di riceverlo barrando la casella “*ricezione*”

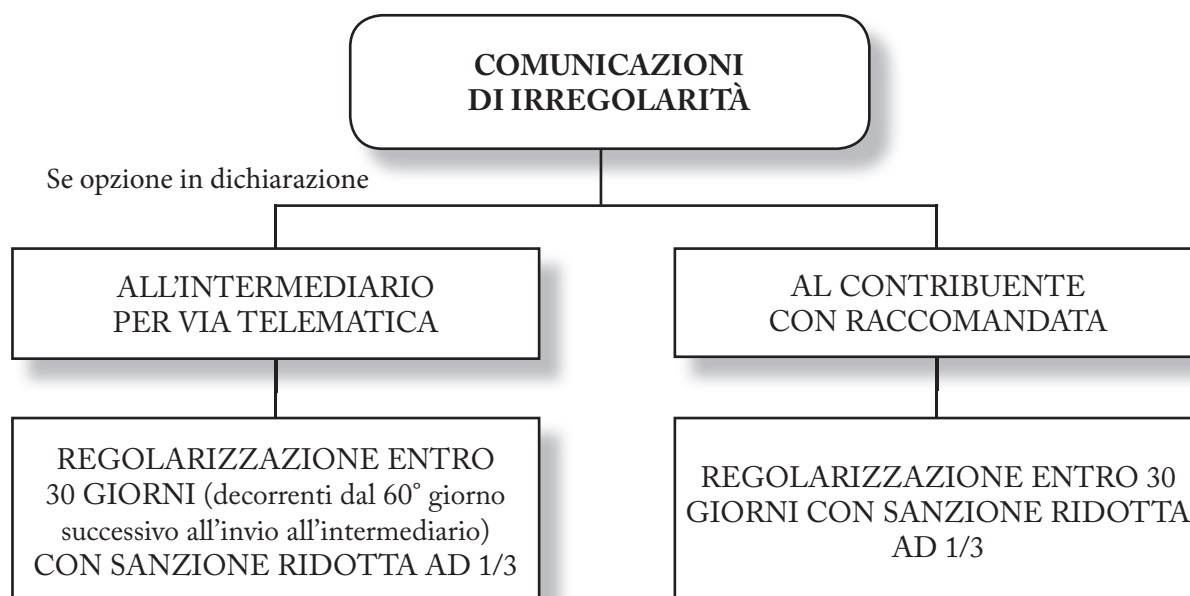
avviso telematico controllo automatizzato intermediario” inserita nel riquadro “*impegno alla presentazione telematica*”. In tal caso l’intermediario ha l’obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti interessati gli esiti della comunicazione di irregolarità ricevuta tempestivamente e comunque entro 30 giorni dal ricevimento.

- mediante raccomandata al domicilio fiscale del contribuente, se la dichiarazione è stata da lui direttamente presentata o non ha fatto la scelta per l’invio dell’avviso telematico all’intermediario.

La sanzione sulle somme dovute a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni è pari al 30% delle imposte non versate o versate in ritardo.

La sanzione è ridotta ad 1/3 (quindi 10%) nel caso in cui il contribuente versi le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità.

Tale termine di 30 giorni decorre, nel caso di scelta per l’invio dell’avviso all’intermediario, dal 60° giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell’avviso all’intermediario.



- la richiesta del contribuente di inviare all’intermediario incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione le comunicazioni riguardanti possibili anomalie presenti nella dichiarazione (art. 1, commi 634-636, L. 190/2014) e la comunicazione delle anomalie riscontrate automaticamente dei dati dichiarati ai fini dell’applicazione degli studi di settore. Il contribuente deve barrare la casella apposita e l’intermediario accetterà barrando la casella “*Ricezione comunicazioni telematiche all’intermediario*” nel riquadro “*Impegno alla presentazione telematica*”.

VISTO DI CONFORMITÀ

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Visto di conformità rilasciato ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 relativo a Redditi/IVA	
	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	
	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	

Il riquadro deve essere compilato per apporre il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 D.Lgs. 241/1997, con indicazione del codice fiscale del responsabile del CAF e del CAF stesso o del professionista che rilascia il visto.

Visto di conformità rilasciato ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 relativo a Redditi/IVA

La casella "Visto di conformità rilasciato ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. 241/1997 relativo a Redditi/Iva" va compilata solo nella dichiarazione unificata indicando uno dei seguenti codici:

- **1** - se il visto si riferisce alla sola dichiarazione dei redditi;
- **2** - se il visto si riferisce alla sola dichiarazione Iva;
- **3** - se il visto si riferisce a entrambe le dichiarazioni.

CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA

CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA Riservato al professionista	Codice fiscale del professionista
	Codice fiscale o partita IVA del soggetto diverso dal certificatore che ha predisposto la dichiarazione e tenuto le scritture contabili
	Si attesta la certificazione ai sensi dell'art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL PROFESSIONISTA

Questo riquadro deve essere compilato per attestare il rilascio della certificazione tributaria di cui all'art. 36 D.Lgs. 241/1997, possibile nei confronti dei contribuenti titolari di redditi d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, a condizione che siano stati rilasciati il visto di conformità formale e l'asseverazione ai fini degli studi di settore.

Il professionista incaricato deve quindi, negli spazi appositi:

- riportare il proprio codice fiscale;
- indicare il codice fiscale del contribuente che ha predisposto la dichiarazione e tenuto le scritture contabili ovvero la partita Iva della società di servizi o del CAF-imprese di cui all'art. 24, comma 2, D.M. 164/1999, nel caso in cui le attività di predisposizione della dichiarazione e di tenuta delle scritture contabili siano state effettuate dai predetti soggetti sotto il diretto controllo e responsabilità del professionista che rilascia la certificazione tributaria;
- apporre la firma che attesta il rilascio della certificazione.

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato			Soggetto che ha predisposto la dichiarazione		
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione			Ricezione altre comunicazioni telematiche		
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno	FIRMA DELL'INCARICATO	

Il riquadro dedicato all'**impegno alla presentazione telematica** è riservato all'intermediario che la effettua, il quale dovrà riportare:

- il proprio codice fiscale;
- la data di assunzione dell'impegno alla trasmissione;
- la propria firma.

Nel momento in cui riceve la dichiarazione predisposta dal contribuente o assume l'incarico di predisporla, l'intermediario deve rilasciare al contribuente l'impegno a trasmettere in via telematica la dichiarazione, impegno da redigersi senza particolari formalità (in carta libera, datato e sottoscritto).

Nell'apposita casella "*soggetto che ha predisposto la dichiarazione*" andrà indicato:

- il **codice 1** ☞ se la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente e l'intermediario pertanto si occupa solo della sua trasmissione;
- il **codice 2** ☞ se la dichiarazione è stata predisposta dall'intermediario.

La casella relativa a "*ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione*" va barrata nel caso in cui l'intermediario accetti di ricevere l'avviso telematico relativo alle comunicazione di irregolarità della dichiarazione.

La casella "*ricezione altre comunicazioni telematiche*" va barrata se l'intermediario accetta la scelta del contribuente di fargli pervenire ogni comunicazione riguardante possibili anomalie presenti nella dichiarazione, nonché l'avviso relativo agli esiti del riscontro automatizzato effettuato sulla coerenza dei dati dichiarati nel modello studi di settore.

Si veda il commento nel paragrafo dedicato alla Firma della dichiarazione.

QUADRO RD



REDDITI
QUADRO RD
Reddito di allevamento di animali e reddito
derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

	RD1	Codice attività										
SEZIONE I Allevamento di animali	RD2	Numero dei capi normalizzati										
	RD3	Numero capi allevabili nei limiti dell'art. 32 del Tuir										
	RD4	Numero dei capi eccedenti (rigo RD2 – rigo RD3)										
	RD5	Reddito di allevamento eccedente										
SEZIONE II Produzione di vegetali	RD6	Superficie totale di produzione ¹		Superficie del terreno su cui insiste la produzione ²								
	RD7	Superficie eccedente										
	RD8	Ammontare del reddito agrario										
	RD9	Reddito derivante dall'attività agricola eccedente										
SEZIONE III Attività agricole connesse	RD10	Reddito derivante da attività agricole connesse	Agriturismo ¹	Produzione di beni ²	Fornitura di servizi ³	Energia da fonti rinnovabili ⁴						
SEZIONE IV Determinazione del reddito	RD11	TOTALE REDDITO (rigo RD5 + RD9 + RD10, col. 5)										
	RD12	Recupero incentivi fiscali										
	RD14	Reddito										
	RD15	Perdite di impresa	Perdite di periodo ¹	In misura limitata ²	In misura piena ³							
	RD16	REDDITO (da riportare nel quadro RN)										

Il quadro RD deve essere compilato dalle società di persone e dai soggetti equiparati, ad esclusione delle società in nome collettivo e in accomandita semplice:

- per dichiarare i redditi derivanti dall'attività di allevamento di animali e/o quelle dirette alla produzione di vegetale eccedenti il limite di cui alla lett. b) del comma 2 dell'art. 32 del Tuir determinato ai sensi del comma 5 dell'art. 56 del Tuir e del comma 1 dell'art. 56-bis del Tuir;
- per dichiarare i redditi derivanti dalle attività agricole connesse di cui all'art. 56 – bis commi 2 e 3 del Tuir;
- per dichiarare i redditi derivanti dall'attività di agriturismo di cui alla L. 96/2006 determinati secondo i criteri previsti dall'art. 5 comma 1 della L. 413/1991;

QUADRO RD

Struttura e composizione del quadro

- per dichiarare i redditi derivanti dall'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, del D.L.66/2014, qualora detti redditi siano determinati secondo i criteri previsti dal citato comma 1-bis.



Sono considerati redditi d'impresa i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 del Tuir, ove prodotti da società in nome collettivo e in accomandita semplice.



I sistemi di determinazione del reddito secondo **i criteri forfetari** di cui alle seguenti sezioni non sono esclusivi: la società **ha facoltà di non avvalersi** delle disposizioni di cui alle sezioni del presente quadro. In tal caso, l'opzione o la revoca per la determinazione del reddito relativo alle predette attività va esercitata in sede di dichiarazione, determinando il reddito nel quadro RF o RG.

STRUTTURA E COMPOSIZIONE DEL QUADRO

Il **quadro RD** si compone di quattro sezioni:

- la **sezione I** nella quale devono essere dichiarati i redditi da allevamento di animali determinato ai sensi dell'art. 56 comma 5 del Tuir;
- la **sezione II** nella quale devono essere dichiarati i redditi derivanti dalla produzione di vegetali determinati ai sensi dell'art. 56 bis comma 1 del Tuir;
- la **sezione III** nella quale devono essere dichiarati i redditi derivanti da altre attività agricole determinati ai sensi dell'art. 56-bis commi 2 e 3 del Tuir e i redditi conseguiti da soggetti che esercitano attività di agriturismo. Inoltre nella sezione III vanno dichiarati i redditi derivanti dall'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, qualora detti redditi siano determinati secondo i criteri previsti dal comma 1-bis dell'art. 22 D.L. 66/2014;
- la **sezione IV** con le regole di determinazione del reddito.

RD1 – codice attività

RD1	Codice attività

Nel **riga RD1** deve essere indicato il codice di attività svolta in via prevalente, desumibile dalla tabella di classificazione delle attività economiche Ateco 2007.

SEZIONE I – ALLEVAMENTO DI ANIMALI

SEZIONE I Allevamento di animali	RD2	Numero dei capi normalizzati		
	RD3	Numero capi allevabili nei limiti dell'art. 32 del Tuir		
	RD4	Numero dei capi eccedenti (rigo RD2 – rigo RD3)		
	RD5	Reddito di allevamento eccedente		,00

Il contribuente che esercita attività di allevamento di animali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2 lett. b) del Tuir:



L'art. 32 comma 2 lett. b) del Tuir dispone che sono considerate attività agricole:
“l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste”.

può optare:

- per l'applicazione delle norme di cui all'art 56, comma 5 del Tuir compilando quindi il **quadro RD** del modello Unico Società di persone;
- in alternativa il contribuente può decidere di **non avvalersi di tale regime**, e **compilare il quadro RF o RG** seguendo le disposizioni relative al reddito d'impresa.



L'opzione o la revoca per la determinazione forfetaria del reddito relativo alle predette attività oltre i limiti va esercitata in sede di dichiarazione, attraverso la compilazione dei relativi quadri di determinazione del reddito d'impresa (RF o RG), o della compilazione del quadro RD.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

La parte di reddito di allevamento di animali eccedente il limite di cui all'art. 32 concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo allevato in eccedenza il valore medio del reddito agrario, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle incidenze dei costi relativi alle diverse specie allevate.

Il valore medio e il coefficiente indicati sono stabiliti con decreto del ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali: per il biennio 2014-2015 tali valori sono stati stabiliti con il D.M. 20 aprile 2006, come previsto dal D.M. 18 dicembre 2014.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Per calcolare i valori da indicare nei **rigli RD2 e RD3** del presente quadro è stato predisposto uno schema di calcolo, che consente di determinare:

- il reddito agrario complessivo normalizzato fino alla VI fascia di qualità;
- il numero dei capi ridotto all'unità di misura.

In questo schema di calcolo vanno indicati:

- **nella sezione 1**, i redditi agrari distinti per fasce di qualità. Attraverso l'applicazione dei coefficienti di normalizzazione ivi indicati, **si ottiene il reddito agrario complessivo normalizzato alla VI fascia (totale A)**;
- **nella sezione 2**, il numero di capi allevati per ciascuna specie. Attraverso l'applicazione dei coefficienti di normalizzazione ivi indicati, **si ottiene il numero dei capi ridotto all'unità di misura assunta come base**, costituita dai piccioni, quaglie e altri volatili **(totale B)**.

SEZIONE 1

SCHEMA DI CALCOLO PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO COMPLESSIVO NORMALIZZATO E DEL NUMERO DEI CAPI RIDOTTO ALL'UNITÀ DI MISURA				
Sez. 1 Determinazione del reddito agrario normalizzato alla fascia base (*)	Ripartizione del reddito agrario per fasce di qualità	Reddito Agrario (**)	Coefficiente di normalizzazione	Reddito agrario normalizzato
	I	1	x 56,389	2
	II		x 32,222	
	III		x 37,593	
	IV		x 13,426	
	V		x 11,934	
	VI		x 1,00	
	Totale A reddito agrario normalizzato			

(*) I Redditi della Sezione 1 non vanno arrotondati.

(**) Vanno riportati in questa colonna i redditi agrari dei terreni sui quali viene esercitato l'allevamento.

Per la compilazione della **sezione 1**, necessaria per la determinazione del reddito agrario normalizzato vanno indicati:

- nella **colonna 1** va riportato l'importo (non arrotondato) dei redditi agrari dei terreni sui quali viene esercitato l'allevamento, posseduti o condotti in affitto sia dal dichiarante che dal coniuge, in caso di comunione legale;
- nella **colonna 2** va indicato il risultato del prodotto tra l'importo di colonna 1 e il coefficiente di normalizzazione a fianco indicato, che costituisce il reddito agrario normalizzato del terreno suddiviso per fasce di qualità.



Ai sensi dell'art. 3, comma 50, L. 662/1996, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, **i redditi agrari**, risultanti dall'applicazione delle tariffe d'estimo, **sono rivalutati del 70%**.



Sull'importo rivalutato si applica l'ulteriore rivalutazione di cui all'art. 1 comma 512 della L. 228/2012 (come modificato dall'art. 7, comma 4 del D.L. 91/2014), che prevede che per l'anno 2015, i **redditi dominicale e agrario** debbano essere **ulteriormente rivalutati del 30%**. Tale ulteriore rivalutazione si applica nella misura del **10%**, nel caso di terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli** professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola.

La L. 208/2015 ha ulteriormente modificato la rivalutazione prevista dall'art. 1, comma 512 della L. 228/2012 prevedendo per l'anno 2016 l'ulteriore rivalutazione dei redditi dominicali e agrari sia pari al 30% (invece che al 7%).

SEZIONE 2

Sez.2 Determinazione del numero di animali normalizzato alla specie base.	Specie animale	Numero dei capi allevati	Coefficiente di normaliz.	Numero dei capi normalizzati	
		1	1.750,000	2	3
	Bovini e bufalini da riproduzione				4
	Vitelloni		1.050,000	Starne, pernici e coturnici	3,000
	Manze		600,000	Piccioni e quaglie da riproduzione	9,500
	Vitello		250,000	Piccioni, quaglie e altri volatili	1,000
	Suini da riproduzione		700,000	Conigli e porcellini d'India da riprod.	21,500
	Suinetti		20,000	Conigli e porcellini d'India	3,375
	Suini leggeri da macello		200,000	Lepri, visoni, nutrie e cincillà	25,000
	Suini pesanti da macello		300,000	Volpi	115,000
	Polli e fagiani da riproduzione		29,500	Ovini e caprini da riproduzione	230,000
	Galline ovaiole		18,500	Agnelloni e caprini da carne	36,500
	Polli da allevamento e fagiani		3,500	Pesci, crostacei e molluschi da riproduzione q.li (***)	320,000
	Polli da carne		2,375	Pesci, crostacei e molluschi da consumo q.li (***)	200,000
	Galletti e polli da carne leggeri		1,000	Cinghiali e cervi	250,000
	Tacchini da riproduzione		48,000	Daini, caprioli e mufloni	125,000
	Tacchini da carne leggeri		8,500	Equini da riproduzione	1.300,000
	Tacchini da carne pesanti		20,000	Puledri	500,000
	Anatre e oche da riproduzione		32,000	Alveari (famiglia) (***)	200,000
	Anatre, oche, capponi		10,000	Lumache consumo q.li (***)	200,000
	Faraona da riproduzione		14,500	Struzzi da riproduzione	175,000
	Faraona		3,000	Struzzi da carne	125,000
	Starne, pernici e coturnici da rip.		9,500	Cani	240,000
	Totale parziale (riportare a col. 4)			Totale B numero dei capi normalizzati (riportare al rigo RD2)	

(***) Per le specie pesci, crostacei, molluschi e lumache l'unità di allevamento è riferita al quintale, per gli alveari alla famiglia.

Compilando la sezione 2 si determina il **numero di capi normalizzati per ciascuna specie**:

- nelle **colonne 1 e 3** va riportato il numero degli animali allevati delle diverse specie, quali risultano dal registro cronologico di carico e scarico degli animali, alla cui tenuta sono obbligati i soggetti che svolgono attività di allevamento di animali eccedente i limiti dell'art. 32 del Tuir;
- nelle **colonne 2 e 4** deve essere indicato il prodotto del numero degli animali allevati per il coefficiente di normalizzazione a fianco indicato.

RD2: Numero dei capi normalizzati

RD2 Numero dei capi normalizzati

Nel **rigo RD2** va indicato il totale dei capi normalizzati allevati, quale risulta dal totale B della sezione 2 dello schema di calcolo.

QUADRO RD

Sezione II – Produzione di vegetali

RD3: Numero dei capi allevabili nei limiti dell'art. 32 del Tuir

RD3 Numero capi allevabili nei limiti dell'art. 32 del Tuir		

Nel **rigo RD3**, va riportato il risultato derivante dalla seguente operazione:

totale del reddito agrario normalizzato alla VI fascia * 219,08 51,64569

Tale risultato costituisce il numero di capi allevabile entro il limite previsto dall'art. 32 del Tuir.

Il reddito agrario normalizzato è il totale A della prima sezione dello schema di calcolo.

RD4: Numero dei capi eccedenti

RD4 Numero dei capi eccedenti (rigo RD2 – rigo RD3)		

Nel **rigo RD4** va indicato il numero di capi eccedenti, ottenuto dalla differenza tra il numero dei capi allevati nella misura normalizzata risultante dal rigo RD2, e quello dei capi allevabili di cui al rigo RD3.

RD4 = RD2 – RD3

RD5: Reddito di allevamento eccedente

RD5 Reddito di allevamento eccedente		,00

Nel **rigo RD5**, va indicato il risultato derivante dalla moltiplicazione tra:

Numero dei capi eccedenti nel rigo RD4 * 0,058532 (coefficiente)

Tale coefficiente, si ottiene moltiplicando il reddito attribuibile a ciascun capo eccedente della specie base (pari a 0,029266) per il coefficiente moltiplicatore (pari a 2) previsto dal decreto.

SEZIONE II – PRODUZIONE DI VEGETALI

SEZIONE II Produzione di vegetali	RD6 Superficie totale di produzione ¹		Superficie del terreno su cui insiste la produzione ²	
	RD7 Superficie eccedente			
	RD8 Ammontare del reddito agrario			,00
	RD9 Reddito derivante dall'attività agricola eccedente			,00

La **sezione II** va compilata da soggetti che conseguono redditi derivanti dalle attività di produzione di vegetali eccedente il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'art. 32 del Tuir, qualora detto reddito sia determinato ai sensi del comma 1 dell'art. 56-bis del Tuir.

RD6: Superficie di produzione

RD6	Superficie totale di produzione ¹		Superficie del terreno su cui insiste la produzione ²		

Nel **rigo RD6, colonna 1**, va indicata la superficie totale di produzione (somma delle superfici dei bancali, dei ripiani, ecc.).

Nel **rigo RD6 colonna 2** va indicata la superficie del terreno su cui insiste la produzione dei vegetali stessa considerata ai fini della determinazione del reddito agrario ai sensi della lett. b) dell'art. 32, comma 2, del Tuir.

RD7: Superficie eccedente

RD7	Superficie eccedente		

Nel **rigo RD7** va indicata la differenza tra la superficie totale di produzione (RD6, colonna 1) e il doppio del valore indicato in RD6, colonna 2.

RD8: Ammontare del reddito agrario

RD8	Ammontare del reddito agrario		,00

Nel **rigo RD8** va indicato il reddito agrario della superficie del terreno su cui insiste la produzione, determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo.

RD9: Reddito derivante dall'attività agraria eccedente

RD9	Reddito derivante dall'attività agricola eccedente		,00

Nel **rigo RD9** va indicato il reddito derivante dall'attività agricola eccedente, quale risultato della seguente formula:

$\frac{\text{RD7} \times \text{RD8}}{\text{RD6, colonna 2}}$	

SEZIONE III – ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

SEZIONE III Attività agricole connesse	RD10 Reddito derivante da attività agricole connesse	1 Agriturismo	2 Produzione di beni	3 Fornitura di servizi	4 Energia da fonti rinnovabili	5
		,00	,00	,00	,00	,00

La **sezione III** deve essere compilata per l'indicazione dei redditi derivanti dalle attività agricole connesse di cui all'art. 32, comma 2 lett. c) del Tuir determinato ai sensi dell'art. 56-bis, commi 2-3 del Tuir:

- attività di agriturismo, di cui alla L. 96/2006, il cui reddito è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, della L. 413/1991;
- attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati dall'art. 32, comma 2, lett. c), del Tuir, ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali (art. 56-bis, comma 2, del Tuir);
- attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, oltre i limiti previsti dall'art. 22, comma 1-bis del D.L. 66/2014;
- attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c. (art. 56-bis, comma 3, del Tuir).

Nel **rigo RD10** va indicato:

- alla **colonna 1**, l'ammontare dei ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività di agriturismo di cui alla L. 96/2006 ai quali si applica il coefficiente di redditività del 25%;
- alla **colonna 2**, l'ammontare dei corrispettivi conseguiti tramite le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione, e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati dal D.M. 26 ottobre 2007 (art. 56-bis, comma 2 del Tuir), con applicazione di un coefficiente di redditività del 15% di cui all'art. 56-bis, comma 2 del Tuir;
- alla **colonna 3**, l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni derivanti dalle prestazioni di servizi cui si applica il coefficiente di redditività del 25%;
- alla **colonna 4**, l'ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, del D.L. 66/2014. A tal fine nel rigo va indicato l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo.
- alla **colonna 5**, l'ammontare complessivo dei redditi indicati nelle colonne precedenti ottenuto sommando:

$$\text{RD10 col. 5} = 25\% \text{ col.1} + 15\% \text{ col.2} + 25\% \text{ col.3} + 25\% \text{ col.4}$$

SEZIONE IV – DETERMINAZIONE DEL REDDITO

SEZIONE IV Determinazione del reddito	RD11 TOTALE REDDITO (rigo RD5 + RD9 + RD10, col. 5)					,00
	RD12 Recupero incentivi fiscali	Reti di imprese			2	
		(di cui 1		,00)		,00
	RD14 Reddito					,00
	RD15 Perdite di impresa	Perdite pregresse			4	
		Perdite di periodo	In misura limitata	In misura piena		
		1	2	3		,00
	RD16 REDDITO (da riportare nel quadro RN)				ACE	2
				1		,00

Nel **rigo RD11** va riportata la somma dei righi:

$$\text{RD11} = \text{RD5} + \text{RD9} + \text{RD10, colonna 5}$$

Nel **rigo RD12, colonna 1**, vanno indicati gli utili che sono stati oggetto di agevolazione per le imprese che hanno sottoscritto o aderito a un contratto di rete, nell'ipotesi in cui, ai sensi dell'art. 42, comma 2-quater del D.L. 78/2010, nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, la riserva appositamente istituita sia stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite ovvero sia venuta meno l'adesione al contratto di rete. In **colonna 2**, oltre all'importo evidenziato in colonna 1, va indicato il recupero dell'incentivo fiscale derivante dall'applicazione dei commi 3 e 3 bis dell'art. 5 del D.L. 78/2009 (c.d. Tremonti-ter), a seguito di cessione dei beni oggetto dell'investimento a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo (comma 3-bis dell'art. 5 del D.L. 78/2009). Deve essere, inoltre, indicato il recupero della maggiore agevolazione fruita per effetto di contributi in conto impianti percepiti in un esercizio successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento agevolato.

Nel **rigo RD14**, va indicato il risultato della seguente operazione:

$$\text{RD14} = \text{RD11} + \text{RD12 col. 2}$$

Nel **rigo RD15** va indicato **alla colonna 1**, nel caso in cui il rigo RD14 sia positivo, va indicato l'importo delle perdite (non preceduto dal segno “-”) derivanti da partecipazioni in società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria (da quadro RH, comprese le eventuali perdite indicate nella colonna 1 del rigo RH9), fino a concorrenza del rigo RD14.

L'eventuale eccedenza di queste ultime perdite va riportata nel rigo RN14, colonna 2 (evidenziandola anche in colonna 3 se si tratta di perdite compensabili senza limiti di tempo).

Qualora dette perdite siano inferiori a detto importo, si procede alla ulteriore compensazione, fino a concorrenza, con l'importo delle perdite pregresse (non preceduto dal segno “-”) formatesi in capo alla società di capitali prima della trasformazione in società di persone e non dedotte nel quadro RH.

A tal fine va indicato:

- in **colonna 2** l'ammontare delle perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'IRES in società di persone, computabili in misura limitata (art. 84, comma 1, del Tuir);
- in **colonna 3** l'ammontare delle perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'IRES in società di persone, computabili in misura piena (art. 84, comma 2, del Tuir);

QUADRO RDSezione IV – Determinazione del reddito

- in **colonna 4** la somma delle perdite di cui alle colonne 1, 2 e 3; detta somma non può eccedere il reddito di cui al rigo RD14.

L'eccedenza di perdite pregresse va indicata nel rigo RS5 o nel rigo RS6 se utilizzabile in misura piena.

Nel rigo **RD16, colonna 1**, va indicato l'ammontare dell'agevolazione indicata nel rigo RS45,colonna 7, fino a concorrenza della differenza tra RD14 e RD15, colonna 4.

In **colonna 2** va riportato l'importo risultante dall'operazione:

$\text{RD16 col. 2} = \text{RD14} - \text{RD15, colonna 4} - \text{RD16 col. 1}$

Tale importo va riportato **nel rigo RN5, colonna 1, del quadro RN**.

QUADRO RE

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO DERIVANTI DALL'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI



REDDITI
QUADRO RE
Redditi di lavoro autonomo derivanti
dall'esercizio di arti e professioni

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

Determinazione del reddito	RE1	Codice attività ¹	studi di settore: cause di esclusione ²		parametri: cause di esclusione ⁴	
	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica				,00
	RE3	Altri proventi lordi				,00
	RE4	Plusvalenze patrimoniali				,00
	RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	Parametri e studi di settore ¹	Maggiorazione ²	³	,00
	RE6	Totale compensi (RE2 + RE3 + RE4 + RE5, col. 3)				,00
	RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 (L. 208/2015) ¹	²		,00
	RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 (L. 208/2015) ¹	²		,00
	RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio				,00
	RE10	Spese relative agli immobili				,00
	RE11	Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato				,00
	RE12	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica				,00
	RE13	Interessi passivi				,00
	RE14	Consumi				,00
	RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi				,00
	RE16	Spese di rappresentanza (Spese alberghiere, alimenti e bevande ¹ ,00 Altre spese ² ,00) Ammontare deducibile			³	,00
	RE17	50% delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale (Spese alberghiere, alimenti e bevande ¹ ,00 Altre spese ² ,00) Ammontare deducibile			³	,00
	RE18	Minusvalenze patrimoniali				,00
	RE19	Altre spese documentate (di cui ¹ ,00 ² ,00 ³ ,00) ⁴	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	,00
	RE20	Totale spese (sommare gli importi da rigo RE7 a RE19)				,00
	RE21	REDDITO o PERDITA da imputare agli associati (da riportare nel quadro RN, rigo RN3)				,00

GENERALITÀ

Il quadro RE va utilizzato dalle società semplici e dalle associazioni tra artisti e professionisti per dichiarare i redditi di lavoro autonomo prodotti nel 2015 derivanti dall'esercizio di arti e professioni, ai sensi dell'art. 54, Tuir.

Nel caso di associazioni tra artisti e professionisti, il reddito è attribuito agli associati in base alle quote di partecipazione risultanti dall'atto costitutivo o da atto pubblico o scrittura privata autenticata, che può essere redatta **fino alla data di presentazione della dichiarazione** dei redditi dell'associazione relativa al periodo di imposta in oggetto.

Rigo RE1

RE1	Codice attività ¹	studi di settore: cause di esclusione ²	parametri: cause di esclusione ⁴

Nel **rigo RE1, colonna 1**, va indicato il codice dell'attività svolta in via prevalente desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche, ATECO 2007.

La colonna 2 va compilata dai soggetti nei confronti dei quali operano cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore in fase accertativa (si riporta l'elenco completo, anche se i lavoratori autonomi non sono interessati da talune ipotesi):

1. inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
2. cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta (comunque obbligo di compilazione del modello);
3. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 euro e fino a 7,5 milioni di euro (comunque obbligo di compilazione del modello);
4. ammontare dei ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiori a 7,5 milioni di euro;
5. periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria (comunque obbligo di compilazione del modello);
6. periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
7. altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
8. determinazione del reddito con criteri "forfetari" (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore ad esclusione del quadro relativo agli elementi contabili);
9. incaricati alle vendite a domicilio;
10. classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata;
11. modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui quella cessata e quella iniziata siano soggette a due differenti studi di settore (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
12. inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta 2015 prevista dal D.M. 11 febbraio 2008 e successive modificazioni (deve, comunque, essere

compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore).

La colonna 4 va compilata dai soggetti per i quali operano cause di esclusione dall'applicazione dei parametri (per comodità si riporta l'elenco completo, anche se i lavoratori autonomi non sono interessati da talune ipotesi):

1. inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
2. cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
3. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 euro;
4. periodo di non normale svolgimento dell'attività;
5. periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi, indipendentemente dalla circostanza che tale arco temporale sia o meno a cavallo di due esercizi;
6. determinazione del reddito con criteri "forfetari";
7. incaricati alle vendite a domicilio;
8. classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista per lo specifico codice attività ai fini dell'applicazione dei parametri;
9. modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, quando quella cessata e quella iniziata siano individuate da due differenti codici attività.



IL CRITERIO DI CASSA

L'art. 54 Tuir indica il criterio da seguire per la determinazione del reddito prodotto nell'esercizio di arti e professioni che, nello specifico, è costituito dalla differenza tra due valori ben precisi:

- ammontare dei **compensi in denaro o in natura percepiti** nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ed al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;
- ammontare delle **spese sostenute** nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione.

Il **criterio** seguito è pertanto quello di **cassa**: rileva il momento d'incasso della fattura emessa e di pagamento di quella ricevuta; **salvo** l'esistenza di specifiche **deroghe**.

Determinazione del reddito di lavoro autonomo	
Criterio generale	Deroghe
si utilizza il principio di cassa	si segue il criterio di competenza per le seguenti spese: • ammortamenti; • canoni leasing; • quote TFR.

Seguendo il criterio di cassa, non assumono valore eventuali prestazioni effettuate a titolo gratuito dal professionista o da questi ricevute senza pagamento di un corrispettivo.

L'applicazione del criterio di cassa può dare luogo a talune difficoltà in tutte le ipotesi

di utilizzo di strumenti di pagamento diversi dal contante, specialmente qualora la transazione avvenga a ridosso della fine del periodo di imposta.

In linea generale, il criterio dovrebbe essere quello che individua il momento in cui la somma di denaro esce dalla sfera del soggetto erogante per entrare nel compendio patrimoniale del professionista percipiente (o viceversa, nel caso dei pagamenti).

Nella tabella che segue, si propongono le varie casistiche.

Tipologia di regolazione	Incasso	Pagamento
Assegni bancari trasferibili, nei limiti della normativa antiriciclaggio, non trasferibili e assegni circolari (R.M. 138/E/2009 e C.M. 38/E/2010)	Al momento del ricevimento dell'assegno	Al momento della consegna dell'assegno
Bonifico bancario (C.M. 38/E/2010)	Al momento del materiale accredito sul conto corrente	Al momento del materiale addebito sul conto corrente (ordine di addebito)
Ricevuta bancaria	Al momento dell'accredito definitivo sul conto corrente (buon fine transazione)	Al momento dell'addebito sul conto corrente delle somme richieste
Carta di credito (R.M. 77/E/2007)	Al momento della transazione elettronica	Al momento della transazione elettronica
Titoli di credito non cedibili	Al momento della scadenza del titolo (buon fine)	Al momento della scadenza del titolo (effettivo pagamento)
Titoli di credito cedibili	Al momento della cessione o dello sconto del titolo	Al momento della scadenza del titolo (effettivo pagamento)

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

COMPENSI

RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica				,00
RE3	Altri proventi lordi				,00
RE4	Plusvalenze patrimoniali				,00
RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	Parametri e studi di settore	Maggiorazione	³	
		1	2		
		,00	,00		,00
RE6	Totale compensi (RE2 + RE3 + RE4 + RE5, col. 3)				,00

Rigo RE2

Nel **rigo RE2** va indicato l'ammontare lordo complessivo dei **compensi, in denaro e in natura**, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, derivanti dall'attività professionale o artistica, percepiti nell'anno, compresi quelli derivanti da attività svolte all'estero.



Dall'ammontare dei compensi vanno escluse le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente che non costituiscono compensi in natura per il professionista.

L'art. 10 del decreto sulle semplificazioni fiscali (D.Lgs. 175/2014), al fine di semplificare i complessi adempimenti procedurali in precedenza imposti ai professionisti e ai loro clienti, ha infatti stabilito che le prestazioni di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

I professionisti non dovranno, di conseguenza, "riaddebitare" le spese in fattura al committente né dedurle in sede di dichiarazione dei redditi.

L'ammontare lordo s'intende:

- **al netto dei contributi previdenziali** o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (è il caso delle Casse di previdenza delle professioni autonome riconosciute che non sono assoggettate a ritenuta d'acconto);
- al lordo della **maggiorazione del 4%** facoltativamente addebitata ai committenti in via definitiva, ai sensi dell'art. 1, comma 212, della legge n. 662 del 1996 (c.d. Gestione Separata INPS), che non va considerata alla stregua dei contributi previdenziali e pertanto costituisce parte integrante dei compensi da indicare nel presente rigo (è anche soggetto a ritenuta d'acconto);
- al netto dell'Iva;
- al netto dei rimborsi spese anticipati;
- al lordo della ritenuta d'acconto.

Rigo RE3

Nel **rigo RE3** va indicato l'ammontare:

- degli **interessi moratori** e gli interessi **per dilazione** di pagamento percepiti nell'anno (articolo 6, comma 2 del Tuir);
- dei **proventi** conseguiti in **sostituzione di redditi** derivanti dall'esercizio di arti e professioni e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il **risarcimento dei danni** consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte, salvo che si tratti di indennità relative a redditi prodotti in più anni, per le quali è prevista la tassazione separata (articolo 6, comma 2 del Tuir);
- dei proventi derivanti da **cessione della clientela** ed altri diritti immateriali (articolo 54, comma 1-quater del Tuir). Ai sensi della lettera g-ter, del comma 1 dell'art. 17 del Tuir, nel caso in cui il compenso derivante dalla cessione della clientela o di elementi immateriali sia riscosso in unica soluzione, il contribuente può scegliere di assoggettare tali importi a tassazione separata (quadro RM). La tassazione separata si applica anche quando il compenso è riscosso in modo frazionato, a condizione che l'incasso si esaurisca nel medesimo periodo d'imposta (C.M. 11/E del 16.02.2007)

CASI RISOLTI	
Diritto all'immagine	Tra gli elementi immateriali riferibili all'attività artistica rientra anche il diritto allo sfruttamento dell'immagine (R.M. 255/E del 02.10.2009)
Apporto di clientela in uno studio associato	L'apporto della clientela in uno studio associato senza la previsione di alcun corrispettivo, né al momento dell'adesione né a quello dell'eventuale recesso, non comporta alcuna tassazione, anche se ne è tenuto conto in sede di ripartizione degli utili (R.M. 177/E del 09.07.2009 e C.M. 8/E del 13.03.2009)
Cessione del marchio dello studio	Costituisce la cessione di un diritto immateriale da assoggettare a tassazione (R.M. 30/E del 16.02.2006, adattata alla nuova situazione legislativa)
Cessione del contratto di leasing	Nel corso di una diretta MAP (si veda il Sole 24 ore del 07.06.2007, pag. 25), l'Agenzia delle entrate ha informalmente sostenuto che la cessione del contratto di leasing rappresenterebbe una ipotesi da assimilare alla cessione di beni e diritti immateriali, quindi tassabile. Sul punto manca una conferma ufficiale, stante anche la non divisibilità della soluzione prospettata.

Rigo RE4

Nel **rigo RE4** vanno indicate, ai sensi dell'art. 54, commi 1-bis e 1-ter, del Tuir, le plusvalenze dei beni strumentali, compresi gli immobili acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009 ed esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, se realizzate mediante cessione a titolo oneroso o mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni e qualora i beni siano destinati al consumo personale o familiare dell'associato o a finalità estranee all'arte o professione.

Le **minusvalenze** dei beni strumentali sono deducibili se sono **realizzate** ai sensi delle lettere a) e b) del comma 1-bis del predetto articolo e vanno indicate nel successivo **rigo RE18**.

Le **minusvalenze** su beni strumentali derivanti da destinazione del bene a consumo personale o familiare o a finalità estranee all'arte o alla professione sono invece indeducibili.

È ormai pacifico che la cessione da parte di un lavoratore autonomo rilevi, ai fini della possibile emersione di una plusvalenza, solo in relazione:

- ai beni mobili acquistati dopo il 4 luglio 2006 (R.M. 310/E del 21.07.2008);
- ai beni immobili acquistati nel triennio 2007-2009 (Interpellanza Camera dei deputati 21.02.2007, n. 5-00752).

Per quanto attiene gli immobili, va ricordato che gli stessi possono essere direttamente intestati a una società semplice, mentre è richiesta la simultanea intestazione a tutti gli associati nel caso dell'associazione professionale (o studio associato). Gli immobili si considerano strumentali se utilizzati direttamente per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica o professionale.

In caso di beni a deducibilità limitata, plus e minusvalenze rilevano nella proporzione esistente fra ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e ammortamento complessivamente effettuato.

Rigo RE5

Nel **rigo RE5** va indicato:

- in **colonna 1**, i maggiori compensi derivanti da
 - adeguamento ai parametri (art. 3, comma 126, L. 662/1996);
 - adeguamento agli studi di settore (art. 10 L. 146/1998);
- in **colonna 2** l'eventuale maggiorazione del 3% per cento prevista dall'art. 2, comma 2-bis D.P.R. 195/1992. Tale maggiorazione deve essere versata entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito;
- in **colonna 3** l'importo complessivo dei compensi non annotati nelle scritture contabili, comprensivo dell'importo di colonna 1.



L'adeguamento agli studi di settore ai fini Iva va indicato nell'apposita sezione contenuta nel quadro RQ "Adeguamento agli studi di settore ai fini Iva".

SEZIONE XXI
Adeguamento
agli Studi di Settore
ai fini IVA

RQ80

Maggiori corrispettivi

1 ,00

Imposta

2 ,00

Rigo RE6

rigo RE6 = RE2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 3

SPESE

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 (L. 208/2015)	
		1 ,00	2 ,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 (L. 208/2015)	
		1 ,00	2 ,00
RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio		,00
RE10	Spese relative agli immobili		,00
RE11	Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato		,00
RE12	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica		,00
RE13	Interessi passivi		,00
RE14	Consumi		,00
RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi		,00
	Spese di rappresentanza		
RE16	(Spese alberghiere, alimenti e bevande 1 ,00 Altre spese 2 ,00) Ammontare deducibile		3 ,00
	50% delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale		
RE17	(Spese alberghiere, alimenti e bevande 1 ,00 Altre spese 2 ,00) Ammontare deducibile		3 ,00
RE18	Minusvalenze patrimoniali		,00
		Irap 10%	Irap personale dipendente
RE19	Altre spese documentate (di cui 1 ,00 2 ,00 3 ,00) 4 ,00		IMU
RE20	Totale spese (sommare gli importi da rigo RE7 a RE19)		,00

Rigo RE7 - Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro

Nel rigo RE7, colonna 2 vanno indicate le quote di ammortamento e le spese sostenute nell'anno per l'acquisto di:

• Beni mobili strumentali

In particolare vanno indicate:

- le spese sostenute nell'anno per l'acquisizione di beni mobili strumentali il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro ovvero il 50% di dette spese se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del socio o dell'associato;
- l'ammontare delle quote di ammortamento di competenza dell'anno relative ai beni mobili strumentali, cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione, deter-

minate secondo i coefficienti stabiliti dagli appositi decreti ministeriali ovvero il 50% di dette quote se i citati beni sono utilizzati promiscuamente;

- **Telefoni cellulari e fissi**

In particolare vanno indicate:

- l'80% delle quote di ammortamento relative ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'art. 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259;

- **Autoveicoli, motocicli e ciclomotori**

In particolare vanno indicate:

- il 20% della quota di ammortamento delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, limitatamente ad un solo veicolo per ogni socio o associato, senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede 18.075,99 euro, per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro, per i motocicli e 2.065,83 euro, per i ciclomotori;
- il 70% dell'ammontare delle quote di ammortamento dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

- **Le maggiori quote di ammortamento deducibile ai sensi dell'art. 1, co. 91 e 92, L. 208/2015, da indicare anche in colonna 1.**



LEGGE STABILITÀ 2016: I SUPERAMMORTAMENTI

Nella Legge di stabilità 2016 – L. 208/15 – è stato introdotto un provvedimento che ha lo scopo di incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi attraverso un incremento del valore fiscale del bene, beneficiabile tramite i relativi ammortamenti, se il bene è acquisito in proprietà, ovvero tramite i canoni di competenza, se il bene viene acquisito tramite leasing.

Nel comma 91 dell'art. 1 viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: l'agevolazione compete per **i beni acquisiti nell'intervallo temporale che va dal 15.10.2015 al 31.12.2016**. Si tratta quindi di una disposizione "a termine" salvo eventuali proroghe che potranno essere adottate in futuro. Per quanto riguarda il momento in cui un l'investimento può considerarsi realizzato, basandosi sui contributi offerti dall'Agenzia delle entrate nelle passate agevolazioni "Tremonti" e che si ipotizza di poter applicare anche in questo caso, va evidenziato che:

- per i beni acquisiti in proprietà, a norma dell'art. 109 c. 2 lett. a) Tuir, si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà (consegna in prova o in conto visione) determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione. Questo vale ad eccezione delle clausole di riserva della proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti che ai fini fiscali sono irrilevanti;
- per i beni acquisiti mediante contratto di appalto, la rilevanza si avrà solo con l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui l'investimento può considerarsi realizzato). Occorre quindi prestare attenzione a impianti, macchinari, ecc. che saranno realizzati tramite appalto e la cui consegna è programmata al termine del 2016: un eventuale ritardo nella consegna potrebbe far perdere del tutto l'agevolazione. Discorso parzialmente diverso riguarda gli appalti ove sono previsti degli Stati di Avanzamento dei Lavori: quando avviene la

liquidazione di un SAL con accettazione irrevocabile da parte del committente (di fatto non frequentissimo), per tale frazione l'investimento si può considerare reallizzato e, quindi, quella è la data da prendere a riferimento. Se tale interpretazione sarà confermata, questo potrebbe in alcuni casi giovare al contribuente (in caso di appalti per la costruzione di impianti che saranno consegnati dopo il 31.12.2016, rilevano comunque ai fini dell'agevolazione i SAL consegnati prima), in altri potrebbe trasformarsi in un aspetto negativo (per appalti completati, ad esempio, nel 2016, non rileveranno i SAL liquidati prima del 15.10.2015);

- per i beni in leasing, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna).

A prescindere dal momento di rilevanza dell'investimento, i beni strumentali risultano ammortizzabili dalla loro entrata in funzione, quindi il bonus sarà computabile solo nel momento in cui l'investimento sarà effettivamente utilizzato nell'attività produttiva.

Gli investimenti devono riguardare beni strumentali, escludendo pertanto beni merce e materiali di consumo, che devono essere "nuovi", requisito soddisfatto se il bene viene acquistato dal produttore, o da soggetto diverso ma non deve essere stato utilizzato da parte del cedente o da altro soggetto.

Vi sono inoltre delle esclusioni specifiche prevista da un'apposita tabella allegata alla legge di stabilità 2016.

L'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing. Il maggior ammortamento o la maggior quota del canone di locazione finanziaria, andrà indicato rispettivamente al rigo RE7 (colonna 1 e 2) e al rigo RE8 (colonna 1 e 2).
Esempio

Bene strumentale nuovo acquistato il 31/10/2015 al costo di 200. Il costo deducibile ai fini dell'ammortamento sarà pari a 280 che con aliquota di ammortamento pari al 20% comporta ammortamenti annui deducibili pari a 56, anziché 40.

La maggiorazione del 40% non influenza il calcolo di eventuali minus/plusvalenze: esse saranno calcolate come se l'agevolazione non fosse esistita, visto che questa opera a livello extra contabile.

RIEPILOGO AMMORTAMENTO

tipologia	Quota deduzione	Tetto rilevanza
Beni promiscui	50%	nessuno
Apparecchi per telefonia	80%	nessuno
Autocarri inerenti	100%	nessuno
Autocarri non inerenti (1 per associato)	20%	18.075,99
Autovetture e autocaravan (1 per associato)	20%	18.075,99
Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti	70%	nessuno

RIEPILOGO AMMORTAMENTO		
tipologia	Quota deduzione	Tetto rilevanza
Motocicli (1 per associato)	20%	4.131,66
Ciclomotori (1 per associato)	20%	2.065,83
Ammortamenti non deducibili	Non sono deducibili le quote di ammortamento concernente gli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto.	

Rigo RE8 – Canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili

Nel **rigo RE8, colonna 2** vanno indicati i canoni di locazione finanziaria, secondo il principio di competenza, relativi a:

- **Beni mobili strumentali**

In particolare vanno indicati i canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo d'imposta per i beni mobili strumentali ovvero il 50% di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare di ciascun socio o associato;



- per i contratti di leasing stipulati fino al 28 aprile 2012, la deducibilità dei canoni è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (per gli autoveicoli durata minima pari al periodo di ammortamento tabellare);
- per i contratti stipulati dal 29 aprile 2012, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale (per gli autoveicoli la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente fiscale). Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente.

- **Autoveicoli, motocicli e ciclomotori**

In particolare vanno indicati:

- il 20% dell'ammontare dei canoni di locazione finanziaria delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, con riferimento ad un veicolo per ogni socio o associato, senza tener conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede 18.075,99 euro, per le autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro, per i motocicli e 2.065,83

euro, per i ciclomotori, ragguagliati ad anno. Per quanto riguarda la deducibilità dei canoni di leasing si veda l'approfondimento a commento dei canoni concernenti beni mobili strumentali;

- il 70% dell'ammontare dei canoni di locazione finanziaria dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;

- **Telefoni cellulari e fissi**

In particolare va indicato l'80% del canone di locazione finanziaria relativo ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica a uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'art. 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259.

- **La maggior quota dei canoni di locazione finanziaria deducibile ai sensi dell'art. 1, co. 91 e 92, L. 208/2015, da indicare anche in colonna 1.** *Si veda commento di rigo RE7.*

Rigo RE9 – Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio

Nel **rigo RE9** vanno indicati:

- l'80% del canone di locazione e/o di noleggio relativo ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'art. 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259;
- il canone di locazione e/o di noleggio per i beni mobili strumentali ovvero il 50% di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare di ciascun socio o associato;
- il 20% dei canoni di locazione e/o di noleggio, senza tener conto dell'ammontare dei canoni che eccede 3.615,20 euro, per le autovetture ed autocaravan, 774,69 euro, per i motocicli e 413,17 euro, per i ciclomotori, ragguagliati ad anno, limitatamente ad un solo veicolo per socio o associato;
- il 70% dell'ammontare dei canoni di locazione e/o di noleggio dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.



Non sono deducibili i canoni di locazione, anche finanziaria, e di noleggio concernente gli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto.

Rigo RE10 – Spese relative agli immobili

Nel **rigo RE10** vanno indicati:

- il 50% della rendita catastale dell'immobile di proprietà o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, utilizzato promiscuamente per l'esercizio dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del socio o associato, a condizione che la società o associazione non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione; in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, va indicato il 50% del relativo canone. Per i contratti di leasing stipulati entro il 31 dicembre 2006, è deducibile il 50% della rendita catastale; per quelli stipulati nel periodo 1.1.2007-31.12.2009 è deducibile il 50% del canone (a condizione che il contratto abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ministeriale e con un minimo di 8 anni e massimo di 15); per quelli stipulati a partire dal 2010 e fino al 31.12.2013 non è ammessa alcuna deduzione. Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 1.1.2014 la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni nella misura del 50%;
- l'ammontare della quota di ammortamento, di competenza dell'anno, del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990, ovvero acquistato nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009;

- l'ammontare del canone di locazione corrisposto nell'anno 2015 per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione;
- la rendita catastale dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria ovvero il canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati entro il 14 giugno 1990 ovvero contratti stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Per i contratti stipulati nel 2007, nel 2008 e nel 2009 la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e, comunque, con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili. Per i contratti stipulati dal 1.1.2010 al 31.12.2013 non è ammessa alcuna deduzione; per quelli stipulati dal 1.1.2014 la deduzione, in caso di beni immobili, è ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni;
- l'ammontare della quota deducibile di competenza dell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non imputabili ad incremento del costo degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte e della professione, nonché le quote di competenza delle spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti;
- le altre spese relative all'immobile strumentale a qualunque titolo utilizzato, con esclusione della locazione finanziaria, come ad esempio le spese condominiali e per riscaldamento;
- il 50% delle spese per servizi e della quota deducibile di competenza delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non imputabili ad incremento del costo degli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del socio o associato, di proprietà o utilizzati in base a contratto di locazione, anche finanziaria, nonché le quote di competenza delle spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti.

IL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI PROFESSIONALI

Il regime di deducibilità degli ammortamenti dei beni immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda della data di acquisto dell'immobile.

immobili acquistati o costruiti sino al 14 giugno 1990	• è consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento; • per gli immobili acquistati o costruiti prima del 1° gennaio 1985, ai fini del computo del periodo di ammortamento, si deve aver riguardo alla data dell'acquisto o della costruzione, tenuto conto, peraltro, che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate prima del 1° gennaio 1985;	
immobili acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990	• non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento; • dal 1993 non è più consentita la deducibilità di una somma pari alla rendita catastale.	
immobili acquistati o costruiti dal 01.01.2007 al 31.12.2009	esclusivi	• Deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni leasing (con durata minima); • Deduzione ridotta ad 1/3 per i periodi 2007-2008-2009.
	promiscui	A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, si deduce: • una somma pari al 50% della rendita; • in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone. Il contratto di leasing deve avere durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento D.M. e comunque con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni.

IL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI PROFESSIONALI		
Il regime di deducibilità degli ammortamenti dei beni immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda della data di acquisto dell'immobile.		
Immobili acquistati o costruiti dal 01.01.2010	esclusivi	Per gli immobili acquistati dopo il triennio in questione, non sono ammesse in deduzione quote di ammortamento né i canoni di leasing.
	promiscui	A condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, si deduce una somma pari al 50% della rendita.
immobili in leasing dal 01.01.2014	esclusivi	deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni.
	promiscui	deduzione per un periodo non inferiore a 12 anni nella misura del 50% canone.

SPESE SU IMMOBILI	
Possono essere di duplice tipologia: incrementative: aumentano il costo del bene e trovano deduzione per il tramite di quote di ammortamento; non incrementative: sono deducibili nei limiti del 5% del costo dei beni ammortizzabili come risultanti dal libro dei cespiti al 01.01; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi.	
REGIME DELLE SPESE INCREMENTATIVE	
su immobili acquistati o costruiti tra il 15 giugno 1990 e il 31.12.06	Il relativo costo di acquisto non è ammortizzabile; pertanto, con circolare n. 47/E del 18 giugno 2008 (par. 3.1), è stata ritenuta applicabile la disciplina previgente, vale a dire che sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi.
su immobili acquistati o costruiti dal 1.1.07 al 31.12.09	sono deducibili per il tramite delle quote di ammortamento riconosciute in deduzione, in via limitata (ridotta ad 1/3) per il triennio 2007-2009, ed in via piena successivamente.
su immobili acquistati a titolo gratuito	sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi (R.M.99/E del 08.04.2009).

Rigo RE11 – Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato

Nel **rigo RE11**, riguardo i lavoratori dipendenti e assimilati, vanno indicati:

- l'ammontare complessivo di quanto corrisposto a titolo di retribuzione, al lordo dei contributi assistenziali e previdenziali, compresi quelli versati alla gestione separata presso l'INPS, a carico del dipendente e del datore di lavoro nonché delle ritenute fiscali;
- le quote di accantonamento per indennità di quiescenza e di previdenza maturate nel periodo d'imposta nonché la parte di indennità per la cessazione del rapporto di lavoro non coperta da precedenti accantonamenti e l'ammontare dei relativi acconti e anticipazioni;
- i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno.



Non sono deducibili i compensi corrisposti al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro e agli ascendenti del socio o associato per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti della società o associazione, in qualità di lavoratore dipendente o assimilato. L'indeducibilità si riferisce anche agli accantonamenti di quiescenza e previdenza e ai premi pagati alle compagnie di assicurazioni che sostituiscono in tutto o in parte i suddetti accantonamenti maturati nello stesso periodo di imposta. Rimangono, invece, deducibili i contributi previdenziali e assistenziali versati dalla società o associazione per i familiari sopra indicati.



REGIME DELLE SPESE DI TRASFERITA

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a:

- 180,76 euro, il predetto;
- 258,23 euro, per le trasferte all'estero.

Il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista e, qualora l'alloggio sia fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato a utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 o 20 cavalli fiscali, se con motore diesel.

Tale disposizione, che non si applica agli autoveicoli aziendali, esplica effetti anche nelle ipotesi in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare il proprio autoveicolo o un autoveicolo preso a noleggio per una specifica trasferta all'estero ovvero sia stato noleggiato un autoveicolo con il conducente. Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

Rigo RE12 – Compensi corrisposti a terzi

Nel **rigo RE12** va indicato l'ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente riguardanti l'attività artistica o professionale del contribuente.

Rigo RE13 – Interessi passivi

Nel **rigo RE13** va indicato l'ammontare degli interessi passivi sostenuti nel periodo d'imposta per finanziamenti concernenti l'attività artistica o professionale (compresi quelli sostenuti per l'acquisto dell'immobile strumentale) o per dilazione nei pagamenti di beni acquistati per l'esercizio dell'arte o della professione. Ai sensi dell'art. 66, comma 11, del D.L. 331/1993, non sono deducibili gli interessi versati dai contribuenti che hanno optato per il versamento trimestrale dell'Iva.

Rigo RE14 - Consumi

Nel **rigo RE14** vanno indicati i consumi. Si precisa che ai fini della determinazione del dato in esame va considerato l'ammontare deducibile delle spese sostenute nell'anno per i servizi telefonici, compresi quelli accessori e i consumi di energia elettrica.



SPESE TELEFONICHE

Le spese telefoniche, per linee fisse e mobili, sono deducibili nella misura dell'80%.

Con circolare 47/E del 18.06.2008 (paragrafo 3.4), l'Agenzia ha confermato la deducibilità in egual misura delle spese per:

- ricariche telefoniche;
- acquisto di schede prepagate.

devono ovviamente sussistere l'inerenza della spesa (come per ogni componente negativo) e la sua tracciabilità

Rigo RE15 – Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi

Nel **rigo RE15** va indicato il 75% delle stesse spese effettivamente sostenute dal professionista, diverse da quelle da indicare nei successivi righe RE16 e RE17. L'importo deducibile di colonna 2 non può essere superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti (RE6-RE4).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

- spese vitto e alloggio: 2.000,00
- spese rilevanti al 75%: 1.500,00
- compensi del 2015: 50.000,00
- ammontare deducibile: 1.000 (50.000 x 2%)
- ammontare indeducibile: 500

Rigo RE16 – Spese di rappresentanza

Nel **rigo RE16** va indicato:

- in **colonna 1**, il 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che si qualificano come spese di rappresentanza;
- in **colonna 2**, l'ammontare delle altre spese di rappresentanza effettivamente sostenute e idoneamente documentate. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, e quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito;
- in **colonna 3**, l'importo deducibile, corrispondente alla somma di colonna 1 e colonna 2. L'importo deducibile di colonna 3 non può essere superiore al 1% dell'ammontare dei compensi percepiti (RE6-RE4).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

- spese di rappresentanza di vitto e alloggio: 2.000;
- spese rilevanti al 75%: 1.500 (indicare in colonna 1);
- compensi del 2015: 50.000;
- ammontare deducibile: 500 (50.000 x 1%);
- ammontare indeducibile: 1.000.

Rigo RE17 - 50% delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale

Nel **rigo RE17** indicare:

- in **colonna 1**, il 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale;
- in **colonna 2**, l'ammontare delle altre spese di partecipazione a convegni, congressi e simili, ovvero a corsi di aggiornamento professionale;
- in **colonna 3**, l'importo deducibile, pari al 50% della somma di colonna 1 e colonna 2.

Rigo RE18 – Minusvalenza patrimoniali

Nel **rigo RE18** vanno indicate le minusvalenze patrimoniali (solo se effettivamente realizzate mediante la cessione o il risarcimento danno, con esclusione, pertanto, di quelle da autoconsumo o da destinazione a finalità estranee all'arte o professione) per gli stessi beni che possono generare plusvalenze, quindi:

- beni mobili acquistati dal 4.07.2006;
- beni immobili acquistati nel 2007, 2008 e 2009.



In caso di beni a deducibilità limitata le minusvalenze rilevano nella proporzione esistente fra ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e ammortamento complessivamente effettuato.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Autovettura acquistata per 40.000 euro il 10 settembre 2013 e ceduta nel corso del 2015 per 7.000 euro.

Fondo ammortamento al 31.12.2014: civilistico (25% per due anni) pari a 20.000 euro, fiscale pari a 3.615,20 euro (40% * 25% * 18.075,99 €).

Minusvalenza civilistica = 13.000 euro

Minusvalenza fiscale (RE18) = 13.000 € * (3.615,20 / 20.000,00) = 2.350,40 €.

RE18 Minusvalenze patrimoniali

2.350 ,00

Rigo RE19 – Altre spese documentate

Nel **rigo RE19** indicare:

- in **colonna 1**, l'importo pari al 10% dell'Irap versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione sia a titolo di saldo (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto, deducibile dal reddito di lavoro autonomo per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 1 del decreto

L. 185/2008 convertito con modifiche, in L. 2/2009. Si precisa che gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo d'imposta. Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'Irap versata a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento (cfr. circolare n. 16 del 14 aprile 2009);

- **in colonna 2**, l'ammontare dell'Irap versata nel 2015 relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di cui all'art. 11, co. 1, lett a), 1 bis, 4 bis, 4 bis1 D.Lgs. 446/1997.



Deduzione dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente dalle imposte sui redditi

L'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011, convertito con modificazione dalla L. 214/2011, ha previsto la deducibilità, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, ai fini delle imposte sui redditi (Irpef, Ires e relative addizionali) dell'Irap riguardante la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. a), co. 1-bis, co. 4-bis, co. 4-bis-1 D.Lgs. 446/97.

Questa deduzione analitica si aggiunge a quella prevista dall'art. 6 D.L. 185/2008 relativa al 10% dell'Irap corrisposta nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati (al netto di quelli attivi e proventi assimilati). Le due deduzioni sono quindi fra loro cumulabili nelle ipotesi in cui nel periodo d'imposta di riferimento siano stati sostenuti contestualmente sia interessi passivi che spese per il personale dipendente e assimilato.

La deduzione analitica è riconosciuta a condizione che, nei periodi d'imposta cui si riferisce il versamento a saldo o acconto, abbiano concorso alla formazione della base imponibile Irap, spese per lavoro dipendente e assimilato (amministratori, collaboratori coordinati e continuativi, ...). Per quanto riguarda gli acconti, essi rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo d'imposta.

Per calcolare la deduzione bisogna determinare la parte dell'Irap pagata nell'esercizio riferibile alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, sia con riferimento all'anno concernente il saldo che a quello concernente l'acconto.



IL CASO PRATICO

Il professionista dott. Bianchi che ha pagato saldo Irap 2014 (versato nel 2015) pari a 5.000 euro e acconti 2015 per 17.000 euro, presenta i seguenti dati nella dichiarazione Irap:

	2014	2015
Valore della produzione	1.000,000	1.200,000
Costo lavoro dipendente	400.000	500.000
Costo lavoro assimilato	250.000	150.000
Deduzioni art. 11	(150.000)	(170.000)
Quota %	58,82%	46,60%

La quota Irap deducibile dall'imposta sui redditi riferita al costo del lavoro è così determinata: $5.000 \text{ €} * 58,82\% + 17.000 \text{ €} * 46,60\% = 10.863 \text{ €}$.

Nell'ipotesi di Irap di competenza pari a 15.000 €, l'Irap deducibile sarebbe pari a: $5.000 \text{ €} * 58,82\% + 15.000 \text{ €} * 46,60\% = 9.931 \text{ €}$.

Nell'ipotesi in cui nel 2015 siano stati sostenuti anche interessi passivi, la altra deduzione forfetaria del 10% va determinata su 22.000 euro (20.000 euro nella seconda ipotesi), per un importo complessivamente deducibile dalle imposte sui redditi pari a: $10\% * 22.000 \text{ €} + 10.863 \text{ €} = 13.063 \text{ €}$ (11.931 euro nella seconda ipotesi).

		Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
RE19 Altre spese documentate	(di cui ¹	2.200 ,00	² 10.863 ,00	³ ,00) ⁴	13.063 ,00

- in **colonna 3**, il 20% dell'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali (Imu), dell'Imi e dell'Imis versate nel periodo di imposta.
- oltre all'importo di colonna 1, 2 e 3:
 - l'80% delle spese di manutenzione relative ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'art. 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 259/2003;
 - il 20% delle spese sostenute nel periodo d'imposta, limitatamente a un solo veicolo per ogni socio o associato, per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano ecc.), utilizzati per la trazione di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 90 per cento delle stesse spese sostenute per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
 - il 20% delle altre spese (diverse da quelle sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili, utilizzati esclusivamente per la trazione), limitatamente ad un solo veicolo per ogni socio o associato, relative alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 90 per cento delle citate spese sostenute relativamente ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
 - il 50% delle spese di impiego dei beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del socio o associato e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio;

- l'ammontare delle altre spese inerenti l'attività professionale o artistica, effettivamente sostenute e debitamente documentate, inclusi i premi di assicurazione per rischi professionali, tenendo presente che le spese afferenti i beni o servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50%.

Si ricorda che ai sensi dell'art.2, comma 8, della legge n.289 del 2002 non sono ammesse in deduzione le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato.

Rigo RE20 – Totale spese

Nel **rigo RE20** va indicato il totale delle spese, sommando gli importi dei rigi da RE7 a RE19.

Rigo RE21 – Reddito o perdita da imputare agli associati

Nel **rigo RE21** va indicata la differenza tra l'importo di rigo RE6 e quello di rigo RE20, da riportare nel quadro RN, rigo RN3, colonna 1.

				RE21 = RE6 - RE20			
				↓			
RN3	Lavoro autonomo	1	,00	2	,00	3	,00

In caso di risultato negativo, l'importo deve essere preceduto dal segno "-".

QUADRO RF

REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA

STRUTTURA E COMPOSIZIONE DEL QUADRO

Il **quadro RF** è deputato alla **determinazione del reddito d'impresa** da parte delle **società di persone in regime di contabilità ordinaria per obbligo o per opzione**.



Possono applicare il regime di **contabilità semplificata**, i contribuenti che nel periodo di imposta precedente hanno conseguito ricavi per un ammontare non superiore a:

- 400.000,00 euro se hanno per oggetto prestazioni di servizi;
 - 700.000,00 euro se hanno per oggetto altre attività.
- Se esercitano contemporaneamente sia prestazioni di servizi che altre attività:
- se i ricavi sono annotati distintamente, si considerano i ricavi dell'attività prevalente;
 - se i ricavi non sono annotati distintamente, si considerano prevalenti le attività diverse (e si applica quindi il limite di 700.000,00 euro).

Deve essere utilizzato anche da parte dei **Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE)**, indipendentemente dall'attività svolta.

QUADRO RF – REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA

Struttura e composizione del quadro



REDDITI QUADRO RF Reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

	RF1	Codice attività	1		Studi di settore: cause di esclusione	2		Studi di settore: cause di inapplicabilità	3		Parametri: cause di esclusione	4								
	RF2	Componenti positivi da studi di settore annotati nelle scritture contabili											,00							
	RF3	Opzioni	IAS	1	Rimanenze	2		Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	3											
Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE											,00							
	RF5	B) PERDITA											,00							
	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI																		
		Ammortamenti	1		,00	Altre rettifiche	2		,00	Accantonamenti	3		,00							
Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio											,00							
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b))											,00							
	RF9	Redditi determinati con criteri non analitici											,00							
Artigiani	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività											,00							
	RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10 e costi derivanti dall'attività di agriturismo											,00							
Attività di agriturismo	RF12	Ricavi non annotati																		
		Parametri e studi di settore											1	,00	Maggiorazione	2	,00			
	RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis, 93, 94)											,00							
	RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)											,00							
	RF15	Interessi passivi indeducibili											1	,00	2	,00				
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)											,00							
Società agricola comma 1093	RF17	Oneri di utilità sociale											Erogazioni liberali	1	,00	2	,00			
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR											,00							
	RF19	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili											1	,00	2	,00				
	RF20	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti											,00							
Impresa agricola comma 1094	RF21	Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103											1	,00	ex art. 104	2	,00	3	,00	
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)											1	,00	2	,00	,00			
	RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)											,00							
Energia da fonti rinnovabili	RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte											art. 105	1	,00	art. 106	2	,00	3	,00
	RF27	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5											,00							
	RF28	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)											,00							
	RF29	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati											,00							
	RF30	Applicazione IAS/IFRS											Rimanenze	1	,00	Opere, forniture e servizi	2	,00	3	,00
Altre variazioni in aumento	RF31	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00										
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00										
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00										
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00										
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00										
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00										
		37	,00																	
	RF32	D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO											,00							

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1		,00	2		,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))						,00
	RF36	Utili distribuiti da società di persone o da GEIE						,00
	RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente						,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10						,00
	RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)						,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1		,00	2		,00
	RF44	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))						,00
	RF45	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)						,00
	RF46	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)				Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata	1	,00
	RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti				Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata	1	,00
	RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati					2	,00
	RF50	Reddito detassato					2	,00
	RF52	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati					2	,00
	RF53	Applicazione IAS/IFRS				Rimanenze	1	,00
	RF54	Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)					2	,00
	RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00
			7	8	,00	9	10	,00
			13	14	,00	15	16	,00
			19	20	,00	21	22	,00
			25	26	,00	27	28	,00
			31	32	,00	33	34	,00
						35	36	,00
	RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE					37	,00
Determinazione del reddito	RF57	SOMMA ALGEBRICA (A o - B) + C + D - E						,00
	RF58	Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5				Reddito minimo	1	,00
	RF59	Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5					2	,00
	RF60	REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)				Perdite non compensate	1	,00
	RF61	Erogazioni liberali					2	,00
	RF62	Proventi esenti						,00
	RF63	REDDITO D'IMPRESA (o PERDITA)						,00
	RF64	Perdite d'impresa				In misura limitata	1	,00
	RF65	ACE				In misura piena	2	,00
	RF66	Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)					3	,00

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Il reddito imponibile delle società di persone in contabilità ordinaria si determina partendo dal risultato economico d'esercizio (risultante dallo stato patrimoniale e dal conto economico) e apportando le variazioni in aumento ed in diminuzione richieste dalla normativa tributaria.



Art. 56, comma 1, Tuir

Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I e del capo VI del titolo II, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Artigiani ☐	I soggetti che esercitano attività artigiana, iscritti nell'apposito albo, devono barrare l'apposita casella <i>"Artigiani"</i> .
Attività di agriturismo ☐	Le società che esercitano anche attività di agriturismo ex L. 96/2006, determinando il reddito secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, L. 413/1991, devono barrare l'apposita casella <i>"Attività di agriturismo"</i> .
Società agricola comma 1093 ☐	Le società agricole ex art. 2, D.Lgs. 99/2004, che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1093, L. 296/2006, devono barrare l'apposita casella <i>"Società agricola comma 1093"</i> .
Impresa agricola comma 1094 ☐	Le società di persone costituite da imprenditori agricoli che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1094, L. 296/2006, devono barrare l'apposita casella <i>"Impresa agricola comma 1094"</i> .
NEW Energia da fonti rinnovabili ☐	I soggetti che esercitano attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, del D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 89/2014, che determinano il reddito secondo i criteri previsti dal citato comma 1-bis devono barrare la casella <i>"Energia da fonti rinnovabili"</i> .

Rigo RF1

RF1	Codice attività ¹	Studi di settore: ² cause di esclusione	Studi di settore: ³ cause di inapplicabilità	Parametri: ⁴ cause di esclusione

CODICE ATTIVITÀ: va indicato il **codice dell'attività prevalente** desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche **ATECO 2007** (colonna 1), reperibile sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un contribuente svolge le seguenti attività:

- riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli (codice 45.20.40)
- lavaggio auto (45.20.91)

per le quali ha conseguito nel corso del 2015 i seguenti volumi d'affari:

- codice 45.20.40 ⇒ 32.500 euro
- codice 45.20.91 ⇒ 38.700 euro

La colonna 1 del rigo RF1 andrà così compilata:

RF1	Codice attività ¹ 45.20.91	Studi di settore: ² cause di esclusione	Studi di settore: ³ cause di inapplicabilità	Parametri: ⁴ cause di esclusione

STUDI DI SETTORE: CAUSE DI ESCLUSIONE

La **colonna 2** va compilata dai soggetti per i quali non operano gli studi di settore, che devono indicare una delle seguenti cause di esclusione:

1. inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
2. cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
3. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 e fino a 7,5 milioni di euro (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
4. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 7,5 milioni di euro. Ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore individuate ai punti 3 e 4, si evidenzia che i decreti di approvazione degli studi di settore possono prevedere che ai ricavi o ai compensi debbano essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito. Per maggiori chiarimenti si rinvia ai decreti di approvazione degli studi di settore;
5. periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
6. periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
7. altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
8. determinazione del reddito con criteri "forfetari" (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore ad esclusione del quadro relativo agli elementi contabili);
9. incaricati alle vendite a domicilio;
10. classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata;
11. modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui quella cessata e quella iniziata siano soggette a due differenti studi di settore (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
12. inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta 2015 prevista dal D.M. 11 febbraio 2008 e successive modificazioni (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore).

PARAMETRI: CAUSE DI ESCLUSIONE

La **colonna 4** va compilata dai soggetti per i quali non operano i parametri, che devono indicare una delle seguenti cause di esclusione:

1. inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
2. cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
3. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 euro;
4. periodo di non normale svolgimento dell'attività;
5. periodo di imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi, indipendentemente dalla circostanza che tale arco temporale sia o meno a cavallo di due esercizi;
6. determinazione del reddito con criteri "forfetari";
7. incaricati alle vendite a domicilio;
8. classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista per lo specifico codice attività ai fini dell'applicazione dei parametri;

QUADRO RF – REDDITO D'IMPRESA IN REGIMI DI CONTABILITÀ ORDINARIA

Struttura e composizione del quadro

9. modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, quando quella cessata e quella iniziata siano individuate da due differenti codici attività.

CAUSE DI INAPPLICABILITÀ DEGLI STUDI DI SETTORE: nel caso in cui vi siano cause di **inapplicabilità** degli studi, deve essere barrata l'apposita **colonna 3**.

APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE/PARAMETRI: i soggetti tenuti ad applicare i parametri o gli studi di settore devono:

- barrare l'apposita casella contenuta nel frontespizio;

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
						X	X					

- compilare ed allegare gli appositi modelli.

Rigo RF2

RF2	Componenti positivi da studi di settore annotati nelle scritture contabili	,00

Nel **rigo RF2** devono essere indicati i **componenti positivi** rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore annotati nelle scritture contabili (che devono essere indicati anche nel quadro F *Elementi contabili* degli studi). Si tratta di:

- ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), Tuir, nonché gli altri ricavi e proventi di cui alle lett. g) e h), con l'esclusione di aggi e ricavi fissi;
- variazioni delle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

Rigo RF3

RF3	Opzioni	IAS ¹	Rimanenze ²	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale ³

Nel rigo RF3, la **casella 1** va barrata dai soggetti che redigono il bilancio d'esercizio sulla base dei principi contabili internazionali.

La **casella 2** serve invece ad indicare che il soggetto IAS, sulla base di quanto previsto dall'art. 13, comma 4, del D.Lgs. 38/2005, ha deciso di mantenere, ai soli fini fiscali non essendo ammesso il suo utilizzo a livello di bilancio sulla base di quanto previsto dal principio contabile IAS 2, il **criterio LIFO** per la valutazione delle rimanenze. L'opzione è irrevocabile ed il suo esercizio è condizionato al fatto che la metodologia valutativa in questione sia stata utilizzata per i tre periodi d'imposta precedente a quello di prima applicazione degli IAS (o per il minor periodo che intercorre dalla costituzione).

La **casella 3** va barrata da parte dei soggetti che, sempre sulla base del disposto del comma 4 dell'art. 13 del D.Lgs. 38/2005, intendono esercitare l'opzione, anche in questo caso irrevocabile, per la valutazione, ai soli fini fiscali, delle **opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**, purché in corso di esecuzione nell'esercizio di prima applicazione degli IAS, in base al **criterio del costo**.

L'esercizio delle opzioni comporta un **disallineamento fra valori civili e fiscali** che viene evidenziato nel **quadro RV**. Nel caso in cui il valore civile della variazione delle rimanenze è maggiore di quello fiscale,

si genera una variazione in diminuzione da indicare nel rigo RF54, mentre, se la situazione è quella di un maggior valore fiscale, vi è una variazione in aumento da riportare nel rigo RF13.

Righi RF4-RF5

RF4	A) UTILE	,00
RF5	B) PERDITA	,00

Nei **righi RF4/RF5** va indicato l'**utile** o la **perdita** (preceduta dal segno “meno”) risultante dal conto economico.

VARIAZIONI IN AUMENTO

		C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI																																		
Variazioni in aumento	RF6	Ammortamenti		1	,00		Altre rettifiche		2	,00		Accantonamenti		3	,00		4	,00																		
	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio																		1	,00		2	,00												
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b))																						,00												
	RF9	Redditi determinati con criteri non analitici																						,00												
Artigiani	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività																						,00												
	RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10 e costi derivanti dall'attività di agriturismo																						,00												
Attività di agriturismo	RF12	Ricavi non annotati																		Parametri e studi di settore		1		,00		Maggiorazione		2		,00		3			,00	
	RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis, 93, 94)																						,00												
Società agricola comma 1093	RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)																						,00												
	RF15	Interessi passivi indeducibili																		1		,00		2	,00											
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)																						,00												
	RF17	Oneri di utilità sociale																		Erogazioni liberali		1		,00		2	,00									
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR																						,00												
	RF19	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili																		1		,00		2	,00											
Impresa agricola comma 1094	RF20	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti																						,00												
	RF21	Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103																		1		,00		ex art. 104		2		,00		3	,00					
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)																		1		,00		2		,00		3	,00							
	RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)																						,00												
Energia da fonti rinnovabili	RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte																		art. 105		1		,00		art. 106		2		,00		3	,00			
	RF27	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5																						,00												
	RF28	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)																						,00												
	RF29	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati																						,00												
RF31	RF30	Applicazione IAS/IFRS																		Rimanenze		1		,00		Opere, forniture e servizi		2		,00		3	,00			
	Altre variazioni in aumento	1	2	,00		3	4	,00		5	6	,00		37	,00																					
		7	8	,00		9	10	,00		11	12	,00																								
		13	14	,00		15	16	,00		17	18	,00																								
		19	20	,00		21	22	,00		23	24	,00																								
		25	26	,00		27	28	,00		29	30	,00																								
		31	32	,00		33	34	,00		35	36	,00																								
	RF32	D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO																						,00												

Rigo RF6

C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI											
RF6	Ammortamenti	1	.00	Altre rettifiche	2	.00	Accantonamenti	3	.00	4	.00

Nel **rigo RF6** vanno indicati i componenti positivi che concorrono a formare il reddito ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), quarto periodo, del Tuir.

Nonostante a decorrere dall'esercizio 2008 non sia più possibile effettuare deduzioni di natura extracontabile, il quadro EC viene utilizzato per monitorare i disallineamenti creati fino a tutto il 2007: l'eccedenza pregressa viene via via riassorbita nel corso dei periodi di imposta in cui vi è il riassorbimento naturale.

Nel rigo RF6 vanno indicati:

Colonna 1 "Ammortamenti"	la quota riferita ai beni materiali ed immateriali ammortizzabili
Colonna 2 "Altre rettifiche"	la parte relativa alle altre rettifiche di valore
Colonna 3 "Accantonamenti"	la quota riferita agli accantonamenti
Colonna 4	il decremento dell'eccedenza pregressa

VARIAZIONI IN AUMENTO

Rigo RF7

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	¹	,00	²	,00

L'art. 86, comma 4, Tuir prevede che le **plusvalenze** concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente:

- per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono incassate;
- in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.

POSSIBILITÀ DI RATEIZZAZIONE	POSSESSO TRIENNALE
• plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di beni strumentali;	durata del possesso del bene (si fa riferimento a tre anni e non a tre periodi di imposta) dall'acquisto alla vendita.
• sopravvenienze attive costituite da risarcimenti assicurativi relativi alla perdita o al danneggiamento di beni strumentali;	durata del possesso del bene (si fa riferimento a tre anni e non a tre periodi di imposta) dall'acquisto al momento del sinistro.
• plusvalenze derivanti da immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui all'art. 87. N.B. Se si tratta di plusvalenze parzialmente esenti, l'importo imponibile (49,72% della plusvalenza) non è rateizzabile.	iscrizione come immobilizzazione finanziarie negli ultimi tre bilanci. Si considerano cedute per prima quelle acquistate in data più recente.

Nel **rigo RF7** va indicato:

colonna 1	la quota parte di competenza dell'esercizio relativa alle plusvalenze per le quali il contribuente ha optato per la rateizzazione;
colonna 2	l'importo di colonna 1 aumentato della quota delle sopravvenienze attive costituite dalle indennità di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 86 Tuir, conseguite per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

L'opzione 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 attive sono state conseguite.

In fase dichiarativa, in caso di esercizio dell'opzione per la rateizzazione, è necessario:

- apportare una variazione in diminuzione, da indicare nel **rigo RF34**, colonna 1 e/o colonna 2, per l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive da rateizzare;
- una variazione in aumento, da indicare nel **rigo RF7**, per l'ammontare della quota costante riferibile al periodo di imposta in questione. Nello stesso rigo RF7 va indicata anche la somma delle quote costanti, imputabili al reddito dell'esercizio, delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze attive conseguite oggetto di rateazione in precedenti periodi d'imposta;
- nell'apposito "*Prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive*" dovrà essere indicata la plusvalenza da rateizzare nel **rigo RS7** e la quota costante nel **rigo RS8**.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Delta Snc ha ceduto il 31.7.2015 un impianto acquistato il 26.05.2012, realizzando una plusvalenza di 400.000 euro e decidendo per la rateizzazione dell'importo in 5 esercizi.

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	¹	80.000	,00	²	80.000	,00
RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	¹	400.000	,00	²	400.000	,00
RS7	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	¹	400.000	,00	e 88, comma 2	²	,00
RS8	Quota costante degli importi di rigo RS7		80.000	,00			,00

Rigo RF8

RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b))	,00

L'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir, prevede che i **proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o liberalità**, esclusi i contributi in conto esercizio, quelli spettanti in base a contratto (in denaro o in natura) e quelli destinati all'acquisto di beni ammortizzabili (contributi in c/impianti), concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente:

- nell'esercizio in cui sono incassati;
- in quote costanti in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto.

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 contributi in conto capitale sono stati incassati.

Nel **rigo RF8** va quindi indicata la quota costante del contributo da imputare a reddito nell'esercizio, mentre nel **rigo RF35** la variazione in diminuzione per l'intero ammontare dei contributi incassati per i quali si è scelta la rateizzazione; nell'apposito "*Prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive*" dovrà essere indicato l'importo da rateizzare nel **rigo RS9** e la quota costante nel **rigo RS10**.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Gamma Snc ha ottenuto nel 2015 un contributo di 200.000 euro che ha deciso di rateizzare in 5 esercizi.

RF8 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b))	40.000	,00
RF35 Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))	200.000	,00
RS9 Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir	200.000	,00
RS10 Quota costante dell'importo di rigo RS9	40.000	,00

Rigo RF9

RF9 Redditi determinati con criteri non analitici		,00

Il **rigo RF9** deve essere utilizzato dai soggetti che adottano particolari regimi di determinazione del reddito per indicarne il relativo ammontare.

A titolo esemplificativo, tale rigo va compilato:

- **IMPRESE MARITTIME**

Le imprese marittime, che hanno optato per la determinazione forfetaria del reddito ai sensi dell'art. 155 del Tuir (c.d. *tonnage tax*), ed esercitano anche attività il cui reddito non è incluso nel predetto regime, devono riportare a rigo RF9 l'importo di cui al rigo **RJ15 colonna 2**; nel caso di perdita, essa va esposta nel rigo RF37 senza segno "-". Inoltre:

- nel **rigo RF31** (codice 99) va riportata la somma dei costi specificamente inerenti dette attività, risultanti da apposita annotazione separata nei registri contabili, e della quota dei costi riferibili indistintamente a tutte le attività non deducibili determinata nel rigo RJ18, colonna 3;
- nel **rigo RF55** indicando il codice 99 nell'apposito campo, va riportato l'ammontare dei ricavi relativi alle attività i cui redditi sono determinati forfetariamente.

- **SOCIETÀ AGRICOLE**

Le società agricole di cui all'art. 2 del D.Lgs. 99/2004 che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1093, della L. 296/2006, devono indicare il reddito determinato ai sensi dell'art. 32 del Tuir. I costi e i ricavi dell'attività vanno indicati rispettivamente nei righe RF31 e RF55 con il codice 8.

- **SOCIETÀ DI PERSONE/IMPRENDITORI AGRICOLI**

Le società di persone, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci e che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1094, della L. 296/2006, devono indicare il 25% dei ricavi conseguiti con l'esercizio dell'attività. I costi e i ricavi dell'attività vanno indicati rispettivamente nei righe RF31 e RF55 con il codice 8.

- **ATTIVITÀ DI AGRITURISMO**

I soggetti che esercitano anche attività di agriturismo ex L. 96/2006, determinando il reddito secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, L. 413/1991, devono indicare il 25% dei ricavi conseguiti con l'esercizio dell'attività. I costi e i ricavi dell'attività vanno indicati rispettivamente nei righe RF11 e RF55, codice 9.

- **SOGGETTI CHE ESERCITANO ATTIVITÀ DI PRODUZIONE E CESSIONE DI ENERGIA ELETTRICA E CALORICA DA FONTI RINNOVABILI AGROFORESTALI E FOTOVOLTAICHE OLTRE I LIMITI DI CUI ALL'ART. 22, COMMA 1-BIS, D.L. 66/2014, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA L. 89/2014**

Tali soggetti determinano il reddito secondo i criteri previsti dal citato comma 1-bis. A tal fine, nel presente rigo detti soggetti devono indicare il 2% dell'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo. I costi ed i ricavi dell'attività vanno indicati con il codice 42, rispettivamente, nei righe RF31 e RF55.

Rigo RF10

RF10 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività ,00

Nel **rigo RF10** vanno indicati i redditi dei terreni e fabbricati che non sono né strumentali, né beni alla cui produzione/scambio è diretta l'attività di impresa, che concorrono alla formazione del reddito secondo le **risultanze catastali** (art. 90 Tuir) per gli immobili situati nel territorio dello Stato e, a norma dell'art. 70, comma 2, Tuir, per quelli situati all'estero.

Va quindi indicata per i fabbricati la rendita catastale rivalutata del 5% (con la maggiorazione di 1/3 prevista per le unità immobiliari a disposizione), mentre per i terreni alle rendite iscritte in catasto va applicato un coefficiente di rivalutazione pari all'80% (+30%) per il reddito dominicale e 70% (+30%) per quello agrario. Nel caso di immobile concesso in locazione, il reddito è individuato nel maggiore ammontare tra:

- la rendita catastale rivalutata del 5%;
- il canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria sostenute nei limiti del 15% del canone stesso (le spese eccedenti non sono quindi deducibili).

Immobili di interesse storico e artistico

Per gli immobili patrimonio di interesse storico e artistico il reddito medio ordinario è ridotto del 50% e non trova applicazione l'aumento del terzo relativo alle unità a disposizione.

Il reddito di tali immobili locati è invece determinato in misura pari al maggiore tra il valore del canone risultante dal contratto di locazione, ridotto del 35%, e il reddito medio ordinario dell'immobile ridotto del 50%.

A livello di dichiarazione bisogna andare a sterilizzare i componenti positivi e negativi imputati a conto economico, rispettivamente con una variazione in diminuzione nel **rigo RF39** ed una in aumento nel **rigo RF11**, determinando l'importo da assoggettare ad imposizione attraverso una variazione in aumento da riportare nel rigo **RF10**.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Snc ha concesso in locazione un immobile da cui ha riscosso un canone di 10.000 euro imputato a conto economico, ha sostenuto spese di manutenzione ordinaria per 3.000 euro e altre spese di gestione per 500 euro.

La rendita rivalutata dell'immobile è pari a 1.500 euro.

Il reddito dell'immobile sarà dato dal maggiore dei seguenti due importi:

- rendita rivalutata: 1.500 euro
- canone di locazione (10.000 euro) ridotto delle spese di manutenzione nei limiti del 15% del canone (1.500 euro) = 8.500 euro

RF9 Redditi determinati con criteri non analitici	8.500	,00
RF10 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	3.500	,00
RF37 Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente	10.000	,00



Il comma 10-bis dell'articolo 8 D.L. 192/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 11/2015, ha previsto che nelle more dell'attuazione, per l'annualità 2015, del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti di cui all'articolo 11, comma 5, L. 431/1998, e successive modificazioni, e dell'effettiva attribuzione delle risorse alle regioni, e comunque fino al 120° giorno successivo alla data di entrata in vigore della legge di conversione del predetto decreto 192/2014, al fine di consentire il passaggio da casa a casa per i soggetti interessati dalle procedure esecutive di rilascio per finita locazione di cui all'art. 4, co. 8, D.L. 150/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 15/2014, il competente giudice dell'esecuzione, su richiesta della parte interessata, può disporre la sospensione dell'esecuzione di dette procedure.

Rigo RF11

RF11 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10 e costi derivanti dall'attività di agriturismo ,00

Nel **rigo RF11** vanno indicati costi e spese (manutenzione, pulizia, amministrazione, ...), relativi agli immobili di cui al rigo RF10.

Nel caso di immobili locati vanno indicate anche le spese di manutenzione ordinaria dedotte dal canone di affitto nei limiti del 15%.

In caso di locazione di alloggi sociali, il cui reddito non concorre nella misura del 40%, nel rigo RF10 va indicato l'intero ammontare del reddito e la quota esclusa va indicata nel rigo RF55 codice 29. L'agevolazione è subordinata alla autorizzazione della commissione europea.

Rigo RF12

RF12 Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore	Maggiorazione	³
	1 ,00	2 ,00	3 ,00

Nel **rigo RF12** va indicato:

Colonna 1	L'ammontare dei ricavi determinati in base ai parametri o studi di settore, cui il contribuente intende adeguarsi senza applicazione di sanzioni.
Colonna 2	Per gli studi "vecchi" (esclusi quindi quelli nuovi o revisionati per i quali l'adeguamento è sempre gratuito), l'art. 2, comma 2-bis, D.P.R. 195/1999 prevede che se l'adeguamento comporta l'indicazione in dichiarazione di ricavi non annotati nelle scritture contabili in misura superiore al 10% degli stessi, a colonna 2, deve essere riportato l'importo della maggiorazione pari al 3% di tale differenza. La maggiorazione deve essere pagata entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sui redditi, utilizzando il codice tributo "2118".
Colonna 3	L'ammontare dei ricavi che non sono stati annotati nelle scritture contabili, compreso l'importo di colonna 1.

L'adeguamento agli studi di settore ai fini Iva va indicato nell'apposita sezione contenuta nel quadro RQ "Adeguamento agli studi di settore ai fini Iva".

SEZIONE XXI Adeguamento agli Studi di Settore ai fini IVA	RQ80	Maggiori corrispettivi 1	Imposta 2
		,00	,00

Rigo RF13

RF13 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis, 93, 94)	,00

Nel **rigo RF13** va indicato l'ammontare delle rimanenze finali di:

- materie prime, sussidiarie, semilavorati, servizi di durata non ultrannuale (art. 92 Tuir);
- materie prime, sussidiarie, semilavorati, servizi di durata non ultrannuale, impiegate nell'attività di ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi o di raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, di gas di petrolio liquefatto e di gas naturale (art. 92-bis Tuir);
- opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93 Tuir);
- obbligazioni, titoli similari e altri titoli in serie o di massa, azioni o quote di partecipazione in società di capitali e società cooperative e di mutua assicurazione residenti, enti pubblici e privati residenti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, società ed enti di ogni tipo non residenti; se **non imputate** a conto economico o la **differenza** nel caso di **imputazione per importi inferiori** a quelli determinati in base agli articoli sopra indicati.

Per le rimanenze di cui all'art. 93 Tuir è necessario predisporre e conservare, fino al termine entro il quale l'Agenzia delle entrate può esercitare l'azione accertatrice, per ogni opera, fornitura e servizio di durata ultrannuale un prospetto recante 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.



APPROFONDIMENTO

PROSPETTO DELLE OPERE, FORNITURE E SERVIZI IN CORSO DI ESECUZIONE

L'art. 93, co. 2, Tuir prevede come unico criterio per la valutazione fiscale delle opere in corso di esecuzione ultrannuali quello dei corrispettivi pattuiti, che spalma il ricarico previsto in modo graduale sulla durata dell'opera.

La valutazione va pertanto effettuata imputando alle rimanenze dei lavori in corso i corrispettivi pattuiti anziché i costi, in relazione all'avanzamento dell'opera. Le rimanenze, oltre a rettificare i costi sostenuti nell'esercizio e in quelli precedenti (indicati in bilancio come rimanenze iniziali), comprendono pertanto anche il margine di utile riferibile alla parte di prestazioni già eseguita ed imputabile all'esercizio medesimo.

Qualsiasi metodologia di imputazione pro quota del corrispettivo pattuito è valida purché rispondente a corretti principi contabili (OIC 23: metodo cost to cost, ore lavorate, unità consegnate, ..).

Al fine di "spiegare" il valore attribuito alle rimanenze è prevista la necessità di compilare un prospetto, previsto dall'art. 93, co. 6, Tuir, che stabilisce che, alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione:

- degli estremi del contratto
- delle generalità e della residenza del committente
- della scadenza prevista

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

La Circolare 22.9.1986 n. 36/9/1918 all'Allegato A contiene un fac-simile del prospetto che deve riportare:

- i dati dei corrispettivi nominali pattuiti in contratto e delle eventuali variazioni pattuite con contratti aggiuntivi;
- le maggiorazioni di prezzo già definite;
- gli importi liquidati in via definitiva, i quali, essendo accettati senza riserve dal committente, cui si trasferisce il relativo rischio proprietà (anche solo di singoli lotti), si devono comprendere tra i ricavi d'esercizio;
- i criteri e le procedure di determinazione dei valori attribuiti alle commesse in esecuzione a fine esercizio.

Al fine di adempiere l'obbligo previsto dall'art. 93, co. 6, Tuir si riporta di seguito il fac-simile del prospetto.

PROSPETTO DELLE OPERE, FORNITURE E SERVIZI IN CORSO DI ESECUZIONE

VALUTAZIONI ESEGUITE AL _____
N. _____ DEL RIEPILOGO ALLEGATO B

Contratto del _____ registrato a _____
il _____ al n. _____

Oggetto: _____

Contratti aggiuntivi:

- data di stipula _____ registrato a _____
il _____ al n. _____
- committente: generalità o ragione sociale, residenza o sede legale, C.F. _____
- data prevista ultimazione lavori: _____

A. Corrispettivi nominali complessivamente pattuiti:

1. Corrispettivi inizialmente pattuiti	€ _____	
2. Maggiori o minori corrispettivi pattuiti con contratti aggiuntivi	€ _____	
Totale A.	€ _____	€ _____

B. Maggiorazioni di prezzo già definite

- richiesta del _____ € _____ definiti	€ _____	
- richiesta del _____ € _____ definiti	€ _____	
Totale B.	€ _____	€ _____

C. Importi già liquidati in via definitiva

- liquidazione del _____	€ _____	
- liquidazione del _____	€ _____	
Totale C.	€ _____	€ _____

D. Ammontare complessivo dei corrispettivi pattuiti non ancora liquidato in via definitiva (A + B - C)

€ _____

E. Valutazione delle prestazioni eseguite non ancora liquidate in via definitiva (periodo dal _____ al _____)

1. Stato avanzamento lavori presentati al committente e non ancora liquidati a titolo definitivo

- SAL n. ____ lavori del ____ al ____ inviato il ____ € _____
- SAL n. ____ lavori del ____ al ____ inviato il ____ € _____
- SAL n. ____ lavori del ____ al ____ inviato il ____ € _____

Totale E/1

€ _____

2. Valutazione delle prestazioni eseguite dalla data dell'ultimo stato avanzamento lavori presentati al committente, alla data di fine periodo di imposta (dal _____ al _____)

Presentazione	Quantità	Riferimento contabile		Corrispettivo pattuito	
		Costo	Conto	Unitario	Totale
<i>Esempio:</i>					
Manodopera	ore n. _____	€ _____	c/A	€ _____	€ _____
Calcestruzzo	mc. _____	_____	c/B	€ _____	€ _____
Ferro	q.li _____	€ _____	c/C	€ _____	€ _____
_____	_____	€ _____	_____	€ _____	€ _____
Materiali vari	_____	€ _____	c/E-F-G	€ _____	€ _____

Totale E/2

€ _____

3. Maggiorazioni di prezzo da definire

- Richiesta del _____ € _____ valutata € _____
- Richiesta del _____ € _____ valutata € _____
- Richiesta del _____ € _____ valutata € _____

Totale E/3

€ _____

F. Valore contabilizzato

1. Valutazione totale eseguita (E/1 + E/2 + E/3)

€ _____

2. Meno: rischio contrattuale _____ % * (abrogato co. 3 art. 93 Tuir)

€ _____

3. Valutazione contabilizzata

€ _____

Rigo RF14

RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5) ,00

L'art. 95, comma 5, Tuir, prevede che i **compensi agli amministratori** siano **deducibili per cassa**.

Nel **rigo RF14** vanno pertanto indicati i compensi agli amministratori imputati a conto economico nel bilancio 2013 e non corrisposti, da riprendere appunto a tassazione con una variazione in aumento (in considerazione del fatto che i compensi diverranno deducibili al momento del pagamento, vanno stanziando le relative imposte differite attive, che verranno rigirate quando, con una corrispondente variazione in diminuzione in dichiarazione, da indicarsi a rigo RF40, vi sarà la deduzione del costo).



Ai compensi degli amministratori che rientrano nell'ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa si applica il **principio di cassa allargata**, e quindi sono deducibili nel periodo di imposta 2015 le somme corrisposte entro il giorno 12 gennaio 2016.

Tale principio non è applicabile al professionista che svolge mansioni di amministratore rientrante nell'oggetto della propria attività di impresa.

Rigo RF15

RF15 Interessi passivi indeducibili 1 ,00 2 ,00

Nel **rigo RF15** va indicato:

Colonna 1	l'ammontare degli interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art. 61 Tuir. Gli interessi passivi sono deducibili, se inerenti , sulla base del pro-rata generale e quindi nella proporzione esistente tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito di impresa o non vi concorrono in quanto esclusi, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. C.M. 19/E/2009 ⇒ l'applicazione del concetto di inerenza esclude la deducibilità degli interessi passivi che non afferiscono l'esercizio di impresa.
Colonna 2	- l'ammontare di cui a colonna 1; - gli altri interessi passivi indeducibili (interessi di mora non corrisposti, interessi dell'1% relativi all'Iva liquidata trimestralmente, ...).

Rigo RF16

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1) ,00

Nel **rigo RF16** vanno indicate le imposte indeducibili e quelle che non state ancora pagate.

L'art. 99 Tuir prevede che:

- le imposte sui redditi e quelle per le quali non è prevista la rivalsa (Iva, ...) anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione;
- le altre imposte sono deducibili secondo il principio di cassa, e quindi nell'esercizio in cui avviene il pagamento e non in quello di competenza.

Tra le altre imposte indeducibili si ricordano l'Ici, l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni, ...

Per quanto riguarda la deducibilità forfetaria del 10% dell'Irap e quella analitica dell'Irap legata alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, nel rigo RF16 va indicato l'intero ammontare dell'Irap imputato a conto economico, mentre nel rigo RF55 (al cui commento si rinvia per approfondimenti), utilizzando rispettivamente il codice 12 e 33, vanno indicate le relative deduzioni dell'imposta pagata nell'esercizio.

Per il 2015 l'Imu, l'Imi e l'Imis relative agli immobili strumentali, per natura e per destinazione, sono deducibili dal reddito di impresa nella misura del 20%.

A tal fine nel rigo RF16 va indicata l'intera Imu, l'Imi e l'Imis versata nel corso del 2015, mentre il 20% dell'Imu deducibile va indicata tra le altre variazioni in diminuzione: rigo RF55 codice 38.

Rigo RF17

RF17 Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali	¹	,00	²	,00

Nel **rigo RF17** va indicato:

Colonna 1	- l'ammontare delle erogazioni liberali imputate a conto economico, ad eccezione di quelle deducibili di cui all'art. 100, comma 2, lett. h), se di importo non superiore a 30.000 euro, lett. l) se di importo non superiore a 1.549,37 euro, lett. m), n), o), o-ter); - l'ammontare delle erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2, lett. f) che danno diritto al credito d'imposta "Art Bonus" (art. 1 D.L. 83/2014);
Colonna 2	- l'ammontare di cui a colonna 1; - le spese relative ad opere e 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, per la parte eccedente l'importo deducibile per effetto dell'art. 100, comma 1, Tuir. Tali spese sono deducibili per un ammontare non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi; - le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di Onlus, eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. i), Tuir, ovvero il 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Rigo RF18

RF18 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR	,00

Nel **rigo RF18** vanno indicate le spese per mezzi di trasporto non deducibili.

L'art. 164 Tuir regola la deducibilità delle spese relative ai mezzi di trasporto (spese di manutenzione e riparazione, leasing e noleggio, carburanti e lubrificanti, assicurazione, ...), prevedendo le seguenti fattispecie:

- autoveicoli non strumentali**

Per questa tipologia è prevista la deducibilità dei costi limitata al 20% (80% per agenti e rappresentanti di commercio) entro un tetto di spesa fiscalmente riconosciuto di:

- in caso di acquisto: 18.075,99 euro (25.822,85 euro per agenti e rappresentanti di commercio) per autovetture e autocaravan; 4.131,66 euro per motocicli; 2.065,83 euro per ciclomotori;
- in caso di leasing: il canone va proporzionato al costo fiscalmente riconosciuto (la durata del

contratto di leasing deve inoltre essere almeno pari al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione dei coefficienti ministeriali);

- in caso di noleggio: 3.615,20 euro per autovetture e autocaravan; 774,09 euro per motocicli; 413,17 euro per ciclomotori;

• **veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti**

Per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, sulla base di idonea documentazione che ne accerti l'utilizzo, i costi sono deducibili nella misura del 70%. Per "maggior parte del periodo di imposta" si intende l'utilizzo per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo di imposta del datore di lavoro; non viene richiesto né l'utilizzo continuativo né l'utilizzo del veicolo da parte di un unico dipendente.

Se quindi, ad esempio, un'autovettura è stata utilizzata dal 1° gennaio al 20 giugno dal dipendente A e dal 1° novembre al 31 dicembre dal dipendente B, il requisito della maggior parte del periodo di imposta deve ritenersi rispettato.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Nel corso del 2015 la società Gamma Sas ha sostenuto le seguenti spese relative all'autoveicolo non strumentale:

- spese di manutenzione: 10.000 euro
- carburanti: 7.500 euro
- assicurazione: 1.525 euro
- tassa di proprietà: 320 euro

RF18 Spese per mezzi di trasporto ineducibili ai sensi dell'art. 164 del Tuir

15.476 ,00



Sulla base delle indicazioni date dall'Agenzia delle entrate, gli **interessi passivi** su finanziamenti contratti per l'acquisto di autovetture non rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 96 del Tuir, ma seguono il regime di deducibilità previsto dall'art. 164 che prevarrebbe in quanto norma "speciale".



APPROFONDIMENTO

LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DELLE AUTOVETTURE ASSEGNATE AI DIPENDENTI

Nel caso in cui un'impresa decida di concedere in uso ad un dipendente un'autovettura aziendale, si possono presentare tre diverse fattispecie di utilizzo, con diverse conseguenze dal punto di vista della rilevanza fiscale dei relativi costi:

• **utilizzo esclusivamente personale.**

È il caso poco frequente di un veicolo aziendale attribuito al dipendente per utilizzo esclusivamente personale/familiare. In tal caso per il dipendente costituisce un compenso in natura determinato in base al valore normale (art. 9 Tuir), per l'impresa la **deduzione dei costi è limitata a detto fringe benefit**.

• **utilizzo esclusivamente aziendale.**

In questo caso l'autovettura sarà soggetta alla **ordinarie restrizioni fiscali previste per le auto azien-**

dali: i costi saranno pertanto deducibili con i limiti previsti dalla lett. b) del comma 1 dell'art. 164 Tuir (20% con limiti al costo fiscalmente riconosciuto).

- **utilizzo promiscuo.**

Il caso di attribuzione, da parte del datore di lavoro, di un veicolo al dipendente per uso sia ai fini aziendali che ai fini personali, è disciplinato dal **comma 1, lett. b-bis), dell'art. 164 Tuir**, che stabilisce che i relativi costi siano deducibili nella misura del **70%**.

La condizione per questa deducibilità "maggiorata" (70%) rispetto ai veicoli aziendali (20%) è tuttavia subordinata al fatto che l'utilizzo promiscuo dell'autovettura da parte del dipendente avvenga per la **maggior parte del periodo d'imposta**, ovvero per la **metà più uno dei giorni che compongono il periodo di imposta**.

Se il periodo coincide con l'anno solare, la concessione in uso dovrà pertanto risultare per almeno 183 giorni: è importante sottolineare che **non è necessario che tale utilizzo avvenga in modo continuativo**, né che il veicolo sia utilizzato da parte dello stesso dipendente.

Importante precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 188/E/1998, che ha affermato che le spese e gli altri componenti negativi relativi a un'auto acquistata da un'impresa nel corso del periodo d'imposta e successivamente data in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nella misura fissata dall'articolo 164, comma 1, lettera b-bis), del Tuir qualora il bene sia concesso in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo **decorrente dal momento dell'acquisto fino al termine del periodo d'imposta**, ovvero per la maggior parte del periodo decorrente dall'inizio dell'esercizio fino alla data della cessione del veicolo (maggior parte del periodo di possesso).

Pertanto, se l'auto è stata acquistata il 1° luglio 2015, beneficerà della deduzione al 70% qualora l'uso promiscuo duri almeno 93 giorni (sui 184 complessivi) anche non continuativi. Ad esempio, se l'uso promiscuo è avvenuto in relazione ai periodi 15 settembre - 15 ottobre e 1° novembre - 31 dicembre sarà possibile fruire della deduzione al 70%, in quanto l'uso promiscuo si manifesta per più di 62 giorni, ancorché non consecutivi.

Non rileva nemmeno il fatto che il veicolo, in questi periodi, sia stato concesso in uso promiscuo a due diversi dipendenti.

Inoltre il periodo di imposta da prendere in considerazione non necessariamente deve coincidere con l'anno solare, ma al contrario va individuato nel periodo di imposta del datore di lavoro: l'utilizzo del dipendente deve essere quindi soddisfatto per la metà più uno dei giorni che formano il **periodo di imposta del datore di lavoro**.

Al fine di assicurarsi la maggior deduzione concessa in relazione ai veicoli in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta è necessario che tale utilizzo sia provato in base a **idonea documentazione che ne attesti con certezza l'utilizzo**, come ad esempio, una specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente o un contratto con data certa da cui risulti l'assegnazione del veicolo, e che l'utilizzo dell'autovettura rientri tra le mansioni del lavoratore.

Se sono rispettate le condizioni previste, ai fini fiscali si determina:

- **in capo al dipendente, un fringe benefit tassato**, determinato, in base all'art. 51, comma 4, lett. a), del Tuir, assumendo una misura percentuale (30%) dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico stabilito dalle tabelle ACI, al netto di quanto eventualmente trattenuto.
- **in capo all'impresa, la possibilità di dedurre il 70% dei costi relativi all'autovettura.**

Al contrario di quanto previsto in via generale dall'art. 164 del Tuir, dove la deducibilità del 20% del costo dell'autovettura è prevista nel limite di 18.075,99; per l'autovettura ad utilizzo promiscuo, la deducibilità del 70% dei costi sostenuti non è sottoposta ad alcun tetto massimo di deducibilità riferito al valore del veicolo.

LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DELL'AUTOVETTURA ASSEGNATA ALL'AMMINISTRATORE

Anche nel caso di autovettura assegnata all'amministratore, si possono presentare tre diverse fattispecie di utilizzo, con diverse conseguenze dal punto di vista della rilevanza fiscale dei relativi costi:

- **utilizzo esclusivamente personale.**

Anche il veicolo concesso all'amministratore per uso esclusivamente personale genera in capo allo stesso un **compenso in natura** determinato a sensi dell'art. 9 del Tuir, e la società potrà dedurre i relativi costi e spese integralmente per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare di detto compenso in natura; saranno indeducibili per la parte eccedente.

- **utilizzo esclusivamente aziendale.**

In questo caso l'autovettura sarà soggetta alla ordinarie **restrizioni fiscali previste per le auto aziendali**: i costi saranno pertanto deducibili con i limiti previsti dalla lett. b) del comma 1 dell'art. 164 Tuir (20% con limiti al costo fiscalmente riconosciuto).

- **utilizzo promiscuo.**

L'**assimilazione dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa**, come quelli percepiti da amministratori non professionisti, **a quelli di lavoro dipendente**, rende applicabili, anche per i compensi degli amministratori le regole previste per la determinazione dei redditi di lavoro dipendente.

Di conseguenza, nel caso di assegnazione di un veicolo in uso promiscuo, ai fini della quantificazione del compenso in natura da riconoscere all'amministratore, va fatto riferimento all'art. 51, comma 4, lett. a), del Tuir: **si determina in capo all'amministratore, un fringe benefit** determinato assumendo una misura percentuale (30%) dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico stabilito dalle tabelle ACI, al netto di quanto eventualmente trattenuto.

Tale assimilazione non vale invece per quanto riguarda la deducibilità, per l'impresa, dei costi relativi agli autoveicoli.

Nel caso di autovettura concessa in uso promiscuo all'amministratore, non dipendente (altrimenti si applica la normativa per essi prevista) e non professionista:

- l'impresa committente può dedurre integralmente le spese relative all'autoveicolo, nel **limite dell'importo che costituisce reddito per il collaboratore** (fringe benefit) (art. 95 Tuir);
- **l'eccedenza delle spese rispetto al fringe benefit, incontra le limitazioni previste per gli autoveicoli non strumentali all'attività dell'impresa**, cioè tenendo conto del limite del 20% (80%, per gli agenti e rappresentanti) e dell'importo massimo di € 18.075,99 (€ 25.822,85).

Immaginando ad esempio le seguenti spese relative ad un veicolo concesso in uso promiscuo all'amministratore, il cui fringe benefit ammonta a € 3.500:

- quota ammortamento € 7.500,00 (25% di 30.000,00)
- carburante € 2.500,00
- totale spese € 10.000,00

L'ammontare delle spese rilevanti fiscalmente è il seguente: € 4.519,00 (25% di € 18.075,99) + € 2.500,00 = € 7.019,00

Per l'autoveicolo, la società può dedurre un importo pari a € 4.203,80, su € 10.000 di costi imputati a bilancio, dato da:

- € 3.500, come spese per compenso in natura dell'amministratore;
- € 703,80, come spese relative al veicolo eccedenti il fringe benefit, ovvero 20% x (7.019-3.500).

Nel caso in cui il reddito dell'amministratore sia inquadrato come **reddito di lavoro autonomo** (amministratore "professionista"), il trattamento previsto per la deducibilità dei costi in capo all'impresa è analogo a quello dell'amministratore collaboratore, solo che anziché parlare di fringe benefit ex art. 95 Tuir da

dedurre integralmente fino a concorrenza delle spese del veicolo, bisognerà far riferimento al **compenso in natura per l'uso dell'autovettura**, che è determinato sulla base del valore normale (**art. 9 Tuir**) (ad esempio, valore di mercato per il noleggio di una vettura analoga).

L'impresa committente potrà pertanto dedurre integralmente le spese relative al veicolo fino a concorrenza dell'ammontare del compenso in natura, l'eccedenza incontra le ordinarie limitazioni previste dall'art. 164, co. 1, lett. b) Tuir.

Rigo RF19

RF19 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	¹	,00	²	,00

Nel **rigo RF19 colonna 2** vanno indicate:

- le svalutazioni delle partecipazioni non deducibili in base agli articoli 94 e 101 Tuir;
- le minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite, diverse da quelle deducibili ai sensi dell'art. 101 Tuir.
- Ai sensi dell'art. 101 Tuir, le minusvalenze sono deducibili se derivanti:
 - da cessione a titolo oneroso di beni strumentali;
 - da risarcimento, anche in forma assicurativa, per il danneggiamento o la perdita di beni diversi da quelli che danno ricavo;
 - da cessione a titolo oneroso di azienda.

Sono invece indeducibili le minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite derivanti:

- dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio di impresa;
- da spese ed oneri che non hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi (mancato rispetto del principio di competenza);

Le minusvalenze e le suddette differenze negative vanno indicate anche in **colonna 1**.

- l'eccedenza delle minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite di cui al punto precedente, contabilizzate in misura superiore a quella risultante dalla predette disposizioni.

Rigo RF20

RF20 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti		,00

Nel **rigo RF20** va indicato il 50,28% dell'ammontare:

- delle minusvalenze realizzate relative a partecipazioni esenti di cui all'art. 87, comma 1, Tuir;
- delle minusvalenze realizzate relative alla cessione di strumenti finanziari similari alle azioni di cui all'art. 44 Tuir e dei contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza, sempreché sia previsto un apporto di capitale o misto ove sussistano i requisiti di esenzione di cui sopra;
- della differenza negativa tra le somme o il valore normale dei beni ricevuto a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale nelle ipotesi di recesso o esclusione, riscatto delle azioni, riduzione del capitale per esuberanza ovvero liquidazione anche concorsuale di società ed enti e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, avente i requisiti di cui sopra.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Alfa Snc ha ceduto in data 10 novembre 2015 una partecipazione detenuta nella società Delta Srl, realizzando una minusvalenza di 200.000 euro. La partecipazione aveva tutti i requisiti previsti dall'art. 87 e di conseguenza Beta nella propria dichiarazione rileva una variazione in aumento pari al 50,28% dell'ammontare della minusvalenze realizzata:

RF20 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti	100.560	,00

Rigo RF21

RF21 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	,00	ex art. 104 ²	,00	³	,00

Nel **rigo RF21** va indicato l'ammontare delle quote di ammortamento che eccedono i limiti di deducibilità di cui agli articoli 102, 102 bis, 103 e 104 Tuir.

È il caso di beni il cui valore civilistico è diverso da quello fiscale, o di beni per i quali è prevista una deducibilità limitata, quali ad esempio:

- **Autoveicoli**

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli non strumentali sono deducibili nel limite del 20% (80% per gli agenti di commercio) con un costo fiscalmente riconosciuto del mezzo pari a 18.075,99 euro (25.822,84 euro per gli agenti di commercio).

- **Telefonia**

Le spese e gli altri componenti negativi relativi alla telefonia mobile e fissa sono deducibili nel limite dell'80%.

Deve essere quindi ripreso in dichiarazione un ammontare pari al 20% degli ammortamenti relativi alle apparecchiature utilizzate nell'ambito dei servizi di telefonia fissa e mobile che va indicato nel rigo RF21, mentre gli altri componenti negativi vanno ripresi a tassazione, sempre nella misura del 20%, con una variazione in aumento nel rigo RF 31 (*Altre variazioni in aumento*).

- **Fabbricati strumentali**

A partire dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, è fatto divieto di ammortizzare dal punto di vista fiscale il costo del terreno su cui insiste il fabbricato strumentale. Il valore ammortizzabile fiscalmente è quindi pari al costo del fabbricato al netto di quello del relativo terreno sottostante, in considerazione del principio che i terreni non dovrebbero essere assoggettati ad ammortamento poiché di utilizzo illimitato.

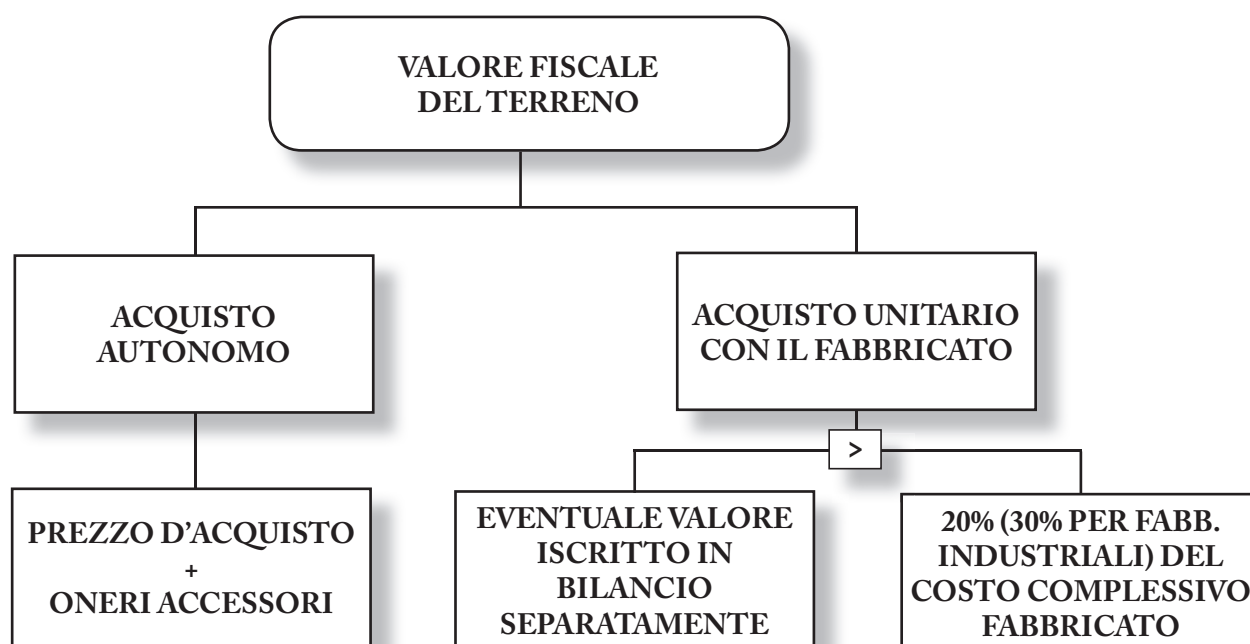
Oggetto della norma sono esclusivamente i fabbricati strumentali, siano essi industriali o non, e non i c.d. immobili impianto, cioè quegli impianti fissati al suolo ma classificabili quali impianti autonomi soggetti a specifica aliquota di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988 distinta da quella del fabbricato (ad esempio centrali idroelettriche, impianti di distribuzione dei carburanti, ...).

Come precisato dalla C.M. 1/E/2007, le disposizioni si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cielo-terra" (ovvero immobili che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale).

Per determinare il valore fiscale da attribuire al terreno, per rendere ineducibile la relativa quota di ammortamento, è necessario distinguere tra:

- **acquisto autonomo dell'area**, e successiva realizzazione del fabbricato $\Rightarrow$ il valore dell'area è costituito dal relativo costo d'acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione;
- **acquisto dell'area unitamente al fabbricato** (anche se nell'atto di acquisto è stato evidenziato il prezzo attribuibile all'area) $\Rightarrow$ il valore del terreno è determinato in via forfetaria dal maggior importo tra l'eventuale valore iscritto in bilancio ed il 20% (30% per i fabbricati industriali – cioè quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni) del costo complessivo dell'immobile.

Nella determinazione del valore del fabbricato non rilevano gli eventuali costi incrementativi capitalizzati e le eventuali rivalutazioni effettuate, ma il valore rilevante è costituito dal costo iniziale iscritto nell'anno di acquisto del fabbricato.



Determinato il valore fiscale dell'area, quello del fabbricato emerge quale differenza tra valore complessivo dell'immobile (comprensivo di costi capitalizzati, rivalutazioni, ...) e valore del terreno.

La quota di ammortamento deducibile dal punto di vista fiscale sarà quella determinata applicando l'aliquota prevista al solo valore fiscale del fabbricato, con la necessità di riprendere a tassazione l'eventuale differenza rispetto l'ammortamento imputato a bilancio.

In tale rigo vanno inoltre indicate le eventuali quote di ammortamento indeducibili correlate alle plusvalenze iscritte su beni patrimoniali a decorrere dal 1997.

- **Avviamento e marchi di impresa**

Poiché la quota deducibile annualmente a titolo di ammortamento dell'avviamento e dei marchi di impresa è pari a **1/18 del costo**, nel rigo RF21 deve essere indicata la quota fiscalmente indeducibile che eccede tale importo.

Ai sensi dell'art. 103 comma 3-bis Tuir, anche i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali** possono dedurre fiscalmente le quote di ammortamento del costo dell'avviamento e dei marchi di impresa in misura non superiore ad 1/18 del costo a prescindere dall'imputazione a conto economico.

Rigo RF23

RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2	3
		,00	,00	,00

Nel **rigo RF23** vanno indicate:

Colonna 1	le spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui all'art. 95, comma 3, Tuir (spese sostenute per dipendenti e collaboratori per trasferite effettuate fuori dal territorio comunale).
Colonna 2	l'ammontare delle spese di rappresentanza, diverse da quelle di cui a colonna 1, imputate a conto economico.
Colonna 3	Oltre agli importi di colonna 1 e 2, vanno indicate le spese di competenza di altri esercizi ai sensi dell'art. 109, comma 4, Tuir, deducibili in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi, ai sensi dell'art. 108, comma 3, secondo periodo Tuir. Si tratta delle spese per studi e ricerche, spese di pubblicità e propaganda, ...

Le quote deducibili nell'esercizio delle spese sopra elencate, vanno indicate al rigo RF43 colonna 3.



SPese ALBERGHIERE E DI SOMMINISTRAZIONE ALIMENTI E BEVANDE

Per le spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, è prevista una deducibilità limitata al 75% (D.L. 112/2008).

L'art. 109 stabilisce infatti che “...Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3, dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75% ...”

Restano escluse da questa disciplina le spese di vitto e alloggio sostenute per trasferite dei dipendenti al di fuori del territorio comunale, le quali restano pertanto deducibili al 100%, nel rispetto dei limiti giornalieri di cui all'art. 95, comma 3, Tuir.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Nel corso del 2015 la società Beta Sas ha sostenuto spese per alberghi e ristoranti per 3.000 euro; di queste, 1.400 euro si riferiscono a trasferite di dipendenti. Va ripresa a tassazione una quota pari al 25% dell'importo di 1.600, cioè 400 euro.

RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2	3
		1.600	,00	1.600
		,00	,00	,00
RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	2	3
		,00	,00	1.200
		,00	,00	,00



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Le spese di rappresentanza sono disciplinate dal comma 2 dell'art. 108 prevede infatti che *“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”*.

Il decreto attuativo, contenente le regole applicative, è costituito da un unico articolo e individua quelli che sono gli elementi caratterizzanti le spese di rappresentanza, proponendo alcune esemplificazioni, determinando l'ammontare deducibile rapportandolo a quello dei ricavi caratteristici e definendo alcune tipologie di spesa che non si devono considerare di rappresentanza e che quindi non hanno limitazioni nella deducibilità.

La struttura della disposizione può essere così riassunta:

- Comma 1 → caratteristiche delle spese di rappresentanza e esemplificazioni;
- Comma 2 → plafond di deducibilità;
- Comma 3 → imprese di nuova costituzione;
- Comma 4 → beni di valore unitario non superiore a 50 euro;
- Comma 5 → spese da non considerare di rappresentanza;
- Comma 6 → controlli da parte dell'A.F.;
- Comma 7 → decorrenza.

Il primo comma stabilisce che si considerano inerenti, e quindi deducibili, a condizione che siano effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni di beni e servizi:

- a titolo gratuito;
- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

L'elemento essenziale che connota la spesa di rappresentanza, rispetto ad una che si qualifica invece come di pubblicità, è innanzitutto quello della gratuità, ovvero la mancanza di un corrispettivo in capo alla controparte e di un correlato obbligo di dare o fare.

Per essere considerata deducibile la spesa deve essere sostenuta con logiche “imprenditoriali”, ossia perseguendo finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e deve essere “ragionevole”, nel senso di essere idonea a generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa o di essere coerente con pratiche commerciali di settore.

Dopo aver individuato i criteri che rendono le spese di rappresentanza inerenti (nessun riferimento è stato però fatto all'attività “internazionale”), la disposizione prosegue con una serie di esemplificazioni di fattispecie che si possono considerare tali:

- spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose (esempio: assemblea annuale della società, anniversario della società, ...);

- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa ovvero ancora di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza sopra indicati.

Soddisfatto il requisito di inerenza e appurata quindi la potenziale deducibilità delle spese di rappresentanza, ne va stabilita la "congruità", che non si verifica sulla singola voce ma "per massa", ovvero sia rapportando il totale delle spese qualificabili come di rappresentanza con i ricavi della gestione caratteristica dell'impresa.

Le percentuali di deducibilità individuate dal decreto sono le seguenti:

- 1,3% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.



Novità 2016: D.Lgs. 147/2015

Il D. Lgs. 147/2015, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, ha fissato nuovi limiti di congruità, applicabili a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, quindi 2016 per le società con esercizio coincidente con l'anno solare.

Le nuove percentuali di deducibilità individuate dal decreto sono le seguenti:

- 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

La misura deducibile delle spese di rappresentanza potrà inoltre essere variata con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che potrà anche elevare il limite di deducibilità integrale dei beni distribuibili gratuitamente (attualmente fissato in misura pari a 50,00€).

Come stabilito dall'art. 108 comma 2 del Tuir, sono in ogni caso deducibili per il loro intero ammontare le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro: di esse non si tiene inoltre conto ai fini della determinazione del plafond di deducibilità.

Regole particolari vengono dettate per le imprese di nuova costituzione, per le quali le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in diminuzione dal reddito dello stesso periodo di imposta e di quello successivo, a condizione che vi sia "spazio" nel relativo plafond di quegli anni.

La novità più significativa contenuta nel decreto è probabilmente l'individuazione, operata dal quinto comma, di alcune spese che non costituiscono spese di rappre-

sentanza e quindi sono deducibili senza rientrare nella verifica dei parametri di congruità:

- le spese di ospitalità, ovvero le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione a visite a sedi, stabilimenti o unità produttive;
- per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili;
- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

In considerazione del diverso regime fiscale cui sono soggette, non solo a livello di imposte dirette ma anche di Iva, queste spese devono essere tenute distinte contabilmente rispetto a quelle qualificabili come spese di rappresentanza. Di conseguenza conti diversi dovranno essere utilizzati per rilevare, ad esempio, la spesa di vitto sostenuta in occasione della visita di un cliente allo stabilimento (che non è spesa di rappresentanza), da quella del tutto analoga affrontata in altra circostanza non rinvenibile nell'elencazione fatta dal quinto comma (che è invece di rappresentanza).



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Nel corso del 2015 la società Alfa Snc ha sostenuto spese per inaugurare una nuova sede per 1.800 euro.

I ricavi conseguiti nel medesimo esercizio ammontano a 100.000 euro.

Il limite massimo di deducibilità è pari all'1,3% di 100.000, cioè 1.300 euro.

RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)			3
	1	2		
		1.800	1.800	
		,00	,00	

RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico			3
	1	2		
	1.300		1.300	
	,00	,00	,00	

Poiché le spese di rappresentanza sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo, in tal caso è necessario riportare l'importo delle suddette spese non deducibili nel presente periodo di imposta a rigo RS26.

Spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione
D.M. del 19/11/2008
art. 1 comma 3

RS26

Spese non deducibili
,00

Rigo RF24

RF24 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6) ,00

Nel **rigo RF24** va indicato l'ammontare delle **spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione** che eccede la quota deducibile ai sensi dell'**art. 102, comma 6, Tuir**.

Tale norma stabilisce che le spese in questione, sostenute su beni propri e non capitalizzate, sono deducibili nel limite del **5%** del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili quale risulta ad inizio esercizio dal libro dei cespiti ammortizzabili (per le imprese di nuova costituzione si fa riferimento al valore dei beni che risultano alla fine dell'esercizio).

L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque esercizi successivi: sarà pertanto necessario operare una variazione in diminuzione da inserire nel **rigo RF55 codice 6**.

Non rientrano nel computo i canoni corrisposti per la manutenzione periodica (ad esempio per fotocopiatrici, registratori di cassa, ...) che sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza; i relativi beni non vanno però inseriti nel calcolo del plafond del 5%. Per i beni in leasing, gli stessi non rientrano nel computo complessivo, in quanto beni non di proprietà dell'impresa.

Quanto ai beni utilizzati promiscuamente (cellulari, autovetture, ecc.), nel computo va tenuto in considerazione il limite di deducibilità.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Nel corso del 2015 Beta Sas ha sostenuto spese di manutenzione ordinaria su beni propri per 75.000 euro.

Il costo dei beni ad inizio esercizio (1.1.2015) risulta pari a 500.000 euro.

Si riporta inoltre un'eccedenza di spese di manutenzione del periodo di imposta 2014 (RF23 Modello Unico SP 2015) per 25.000 euro.

RF24 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)											50.000		,00	
RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	6	2	5.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00				
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00				
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00				
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00				
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00				
														37

Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto, diversi criteri e modalità di deduzione: ad esempio per il settore estrattivo è stato fissato il limite del 15% (D.M. 9.5.1989) e per alcune lavorazioni siderurgiche l'11% (D.M. 13.10.1994).

Rigo RF25

RF25 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte

art. 105		art. 106	
1	2	3	4
,00	,00	,00	,00

Nel **rigo RF25**:

Colonna 1	va indicato l'importo degli accantonamenti di quiescenza e previdenza imputato a conto economico eccedente la quota deducibile (art. 105 Tuir).

Colonna 2	va indicata l'eccedenza delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti imputati a conto economico rispetto all'importo deducibile (art. 106 Tuir). Gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti sono deducibili, in ciascun esercizio, nei limiti dello 0,50% del valore nominale dei crediti risultanti dal bilancio, di natura commerciale e non coperti da garanzia assicurativa. La deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto il 5% del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio a fine esercizio.
Colonna 3	va indicato l'importo degli altri accantonamenti imputati a conto economico non deducibili in tutto o in parte ai sensi dell'art. 107 Tuir, compresa la somma degli importi di cui a colonna 1 e 2. L'art. 107 Tuir stabilisce che sono deducibili: • gli accantonamenti per lavori ciclici di navi e aeromobili, fino al limite del 5% del costo di ogni nave e aeromobili risultante ad inizio esercizio; l'eccedenza costituisce reddito nell'esercizio in cui, terminando il ciclo, si procede alla manutenzione; • gli accantonamenti per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili, fino al limite del 5% del costo per ciascun bene e fino a quando il fondo è pari alle spese complessivamente sostenute per ciascun bene nell'esercizio ed in quello precedente; • gli accantonamenti per operazioni e concorsi a premio, nel limite rispettivamente del 30% e del 70% degli impegni assunti in ogni esercizio.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

A fine 2015 la società Gamma Snc presenta la seguente situazione relativa ai crediti:

crediti commerciali → 1.000.000 euro

fondo svalutazione crediti iniziale → 20.000 euro

accantonamento rischi su crediti → 14.000 euro

fondo svalutazione crediti finale → 34.000 euro

RF25 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105	art. 106	
1	,00	2 9.000 ,00	3 9.000 ,00

Rigo RF27

RF27 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5	,00

L'art. 109, comma 5, Tuir, stabilisce che:

“...Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, sono deducibili 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 o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'art 87 non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente...”

Nel **rigo RF27** vanno pertanto indicate le spese e gli altri componenti negativi che eccedono la quota deducibile, determinata sulla base del rapporto fra ricavi e proventi che concorrono/non concorrono a formare il reddito d'impresa ed i ricavi e proventi complessivi.

Rigo RF28

RF28 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)

,00

Nel **rigo RF28** vanno indicate le **perdite su cambi**, imputate a conto economico, derivanti dalla valutazione di crediti e debiti in valuta estera al cambio di chiusura dell'esercizio, eccetto il caso in cui il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.

Dal punto di vista fiscale, infatti, le attività e le passività in valuta vanno mantenute al cambio originario di iscrizione e quindi la valutazione civilistica al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio non ha rilevanza ai fini fiscali: gli utili e le perdite rileveranno solo al momento del loro effettivo realizzo.

In tale rigo va inoltre indicato, all'atto del realizzo, il maggior utile o la minore perdita derivate dalla divergenza tra valore civile e valore fiscale.

Rigo RF29

RF29 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati

,00

Nel **rigo RF29**, vanno indicate le spese e gli altri componenti negativi di cui all'art. 110, commi 10 e 12-bis, del Tuir derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori individuati con il predetto decreto.



• Legge di Stabilità 2015

In base alla legge di Stabilità 2015 (art. 1, comma 678, L. 190/2014) l'unico criterio rilevante per l'indeducibilità dei costi black list viene individuato solo nella mancanza di un adeguato scambio di informazioni (prima era previsto anche il livello di tassazione inferiore al 50% dell'aliquota Ires).

• Decreto internazionalizzazione (D.L. 147/2015)

L'art. 5 del citato decreto, modificando l'art. 110, comma 10, Tuir stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9.

Si passa pertanto dall'indeducibilità dei costi alle deducibilità limitata in base al valore normale.

Tale deducibilità limitata non si applica, e il costo è deducibile anche se inferiore al valore normale, se il contribuente riesce a dimostrare che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico ed hanno avuto concreta esecuzione.

È stata infatti abrogata la prima esimente prevista dal comma 11 dell'art. 110 Tuir, in base alla quale la deducibilità dei costi era subordinata alla condizione dell'esercizio prevalente ed effettivo di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera. Resta in piedi solo la seconda esimente secondo cui le disposizioni di cui al comma 10 non

o ente partecipato a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, qualora imputati per competenza negli esercizi precedenti ed incassati nel periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione;

- **codice 2:** l'ammontare dell'incentivo fiscale derivante dall'applicazione dei commi 3 e 3 bis dell'art. 5 del D.L. 78/2009 (c.d. Tremonti-ter), pari al corrispettivo o al valore normale dei beni oggetto dell'agevolazione di cui al comma 1 del predetto art. 5 fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento; per effetto della revoca dell'agevolazione il reddito imponibile, relativo al periodo di imposta in cui si verifica la cessione dei beni oggetto dell'investimento a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo è aumentato, avuto riguardo al corrispettivo dei beni ceduti;
- **codice 3:** le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e assimilati, per la parte eccedente i limiti stabiliti dall'art. 95, comma 3, Tuir;



SPESE VITTO E ALLOGGIO PER TRASFERTE

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro (258,23 euro, per le trasferte all'estero). Il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista e, qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi specifici potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza (come da Tabelle Aci) o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 o 20 cavalli fiscali, se con motore diesel.

- **codice 4:** l'ammontare non deducibile dei canoni di locazione, anche finanziaria, e delle spese relative al funzionamento di strutture recettive (art. 95, comma 2, Tuir);
- **codice 5:** il valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;



Non si considerano **destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**, e quindi non concorrono a formare il reddito come ricavi o plusvalenze:

- i beni ceduti gratuitamente alle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da eventi straordinari, anche se avvenuti in altri Stati, – per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreti dei Prefetti;
- le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle Onlus.

- **codice 6:** l'ammontare delle eventuali svalutazioni imputate al conto economico delle partecipazioni in società di tipo personale o in GEIE – Gruppo europeo di interesse economico – residenti nel territorio dello Stato ovvero non residenti ma con stabile organizzazione;
- **codice 7:** i redditi imputati da *trust* trasparenti o misti;
- **codice 8:** l'ammontare dei costi dell'attività propria delle società agricole di cui all'art. 2 del D.Lgs. 99/2004 costituite da imprenditori agricoli che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci che adottano rispettivamente i regimi di cui all'art. 1, commi 1093 e 1094, L. 296/2006;
- **codice 10:** l'ammontare della differenza positiva risultante dal realizzo entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione di cui all'art. 1, comma 48, della Finanziaria 2008, dei beni oggetto di riallineamento ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.M. 3 marzo 2008;
- **codice 11:** l'ammontare dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi del comma 2-ter dell'art. 176 in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo di imposta successivo;
- **codice 13:** le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive determinate ai sensi degli artt. 86 e 88 Tuir, qualora non siano state imputate al conto economico o vi siano state imputate in misura inferiore a quella determinata in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza;
- **codice 14:** la remunerazione corrisposta in dipendenza dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza allorché sia previsto un apporto di capitale o misto;
- **codice 15:** 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. 110, comma 7, Tuir e all'art. 160, comma 2, Tuir;
- **codice 16:** l'80% delle spese di pubblicità sostenute dalle società farmaceutiche attraverso convegni e congressi e, per effetto della L. 289/2002, l'intero ammontare degli oneri sostenuti per l'acquisto di beni o servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico;
- **codice 17:** l'intero ammontare dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato;



L'art. 8, commi 1 e 3, D.L. 16/2012 ha introdotto una serie di disposizioni in materia di indeducibilità dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto. In particolare, il comma 1 introduce una nuova previsione che sostituisce, restringendone l'ambito di applicazione, il previgente comma 4-*bis* dell'articolo 14 L. 537/1993, con la finalità di determinare e circoscrivere l'ambito dell'indeducibilità ai costi e alle spese di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività che configurano condotte delittuose non colpose per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, ovvero il giudice dell'udienza preliminare abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o, ancora, sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato. È necessario quindi che in relazione alla fattispecie delittuosa non colposa cui il costo è direttamente connesso sia stata formalmente esercitata l'azione penale ovvero il giudice abbia, comunque, emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 codice di procedura penale.

Il comma 3 del citato articolo 8 ha dettato alcune disposizioni relative al regime transitorio, in base alle quali le nuove previsioni si applicano, se più favorevoli, in luogo di quanto disposto dal previgente comma 4-*bis* dell'art. 14 L. 537/1993,

anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, facendo comunque salva l'ipotesi in cui i provvedimenti emessi in base al comma 4-bis previgente si siano resi definitivi.
Per approfondimenti si veda la Circolare 32/E/2012.

- **codice 18:** l'ammontare dei contributi ad associazioni non corrisposti o corrisposti indipendentemente da una formale deliberazione da parte dell'associazione a cui affluiscono (art. 99, comma 3, Tuir);
- **codice 24:** per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, il 100% degli utili relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni detenuti per la negoziazione imputati per competenza negli esercizi precedenti ed incassati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione;
- **codice 25:** l'ammontare, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. 38/2005, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili e l'ammontare, ai sensi del successivo comma 6, derivante dall'eliminazione nel passivo patrimoniale di fondi di accantonamento considerati dedotti. Si precisa che resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi;
- **codice 26:** l'ammontare rideterminato dell'agevolazione spettante sul relativo bene acquistato ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.L. 78/2009, qualora la certezza del diritto a percepire i contributi in conto impianti si verifichi in un esercizio successivo a quello in cui si è effettuato l'investimento agevolabile;
- **codice 29:** l'ammontare dei costi e delle spese sostenute relativa all'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto per cui è stata chiesta l'applicazione dell'imposta sostitutiva ex art. 43-bis D.Lgs. 171/2005;



Le persone fisiche titolari di imbarcazioni e navi da diporto ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, che hanno effettuato in forma occasionale attività di noleggio della detta unità, possono avvalersi della facoltà di cui all'art. 49-bis, comma 5, D.Lgs. 171/2005, assoggettando ad imposta sostitutiva del 20% i relativi proventi derivanti dall'attività di noleggio, che deve avere una durata complessiva non superiore a 42 giorni. Non è ammessa detrazione o deduzione dei costi e delle spese sostenute per l'attività di noleggio. Il D.L. 69/2013 (D.L. "Fare") ha modificato le condizioni richieste per fruire del regime di imposizione sostitutiva.

L'effettuazione del noleggio è subordinata alla previa comunicazione, da effettuare mediante modalità telematiche, definite con il D.M. 26.2.2013:

- all'Agenzia delle entrate e alla Capitaneria di porto territorialmente competente;
- all'Inps e all'Inail, nel caso di impiego, per il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto, di personale diverso dal titolare o dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria.

L'effettuazione del servizio di noleggio in assenza della comunicazione alla Capitaneria di porto comporta l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 55, comma 1, D.Lgs. 171/2005 (pagamento di una somma da euro 2.066 a euro 8.263), mentre la mancata comunicazione all'Inps o all'Inail comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 3, comma 3, D.L. 12/2002 (sanzione amministrativa

da 1.500 euro a 12.000 euro per ciascun lavoratore irregolare, maggiorata di 150 euro per ciascuna giornata di lavoro effettivo).

Infine, la mancata comunicazione all'Agenzia delle entrate preclude la possibilità di fruire del regime tributario sostitutivo oppure ne comporta la decadenza.

L'imposta sostitutiva è:

- versata entro il termine stabilito per il pagamento a saldo dell'Irpef;
- disciplinata, ai fini della liquidazione, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso ad essa relativi, dalle disposizioni previste per le imposte sui redditi.

- **codice 30:** gli utili che sono stati oggetto di agevolazione per le imprese che hanno sottoscritto o aderito a un contratto di rete, nell'ipotesi in cui, ai sensi dell'articolo 42, comma 2-quater, del D.L. 78/2010, nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, la riserva appositamente istituita sia stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite ovvero sia venuta meno l'adesione al contratto di rete;
- **codice 31:** l'ammontare delle riserve iscritte in bilancio, nell'ipotesi di mancato esercizio di diritti connessi a strumenti finanziari rappresentativi di capitale per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS ai sensi del comma 4 dell'art. 5 del decreto ministeriale 8 giugno 2011;
- **codice 32:** l'intero importo imputato a conto economico della spesa per la perizia giurata di stima, predisposta per conto della società o ente, rilevante ai fini della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati. Le quote delle suddette spese deducibili nell'esercizio vanno indicate nel rigo RF55 "Altre variazioni in diminuzione" con l'apposito codice identificativo. Come indicato dalla C.M. 47/2011 il costo della perizia:
 - è deducibile dal reddito d'impresa della società in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi, se la perizia è stata predisposta per conto della società;
 - incrementa il costo rivalutato dalla partecipazione, se predisposta per conto di soci.
- **codice 33:** i redditi imputati per trasparenza dai fondi immobiliari anche di diritto estero, diversi da quelli di cui al comma 3 dell'art. 32 del D.L. 78/2010 come modificato dall'art. 8 D.L. 70/2011 e dalle SICAF che investono in beni immobili nelle misure indicate dalle disposizioni civilistiche (art. 9 D.Lgs. 44/2014) qualora il partecipante, diverso dai soggetti indicati nel suddetto comma 3, possieda quote di partecipazione in misura superiore al 5% del patrimonio del fondo;
- **codice 34:** i costi relativi ai beni dell'impresa, concessi in godimento ai soci per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, non deducibili dal reddito imponibile ai sensi dell'art. 2, comma 36-quaterdecies, D.L. 138/2011;
- **codice 35:** l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria indeducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, Tuir (si veda anche rigo RF55 codice 34);



BENI MOBILI

- per i contratti di leasing stipulati **fino al 28 aprile 2012**, la deducibilità dei canoni è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

- per i contratti stipulati dal **29 aprile 2012 fino al 31 dicembre 2013**, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai 2/3 (intero periodo per i veicoli ex art. 164, Tuir) del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale. Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extra-contabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente;
- per i contratti stipulati **dal 1° gennaio 2014**, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento (intero periodo per i veicoli ex art. 164, Tuir), a prescindere dalla durata del contratto;

BENI IMMOBILI

- Per i contratti stipulati **fino al 28 aprile 2012**: la durata del contratto non deve essere inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento in base al coefficiente fiscale. Se i 2/3 sono inferiori a 11 anni, il contratto deve comunque durare almeno 11 anni, se sono superiori a 18, è sufficiente che il contratto duri almeno 18 anni;
- per i contratti stipulati **dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013**: canoni deducibili a prescindere dalla durata del contratto nel periodo minimo di 2/3 del periodo di ammortamento in base al coefficiente fiscale, con un minimo di 11 anni ed un massimo di 18 anni;
- per i contratti stipulati **dal 1° gennaio 2014**: deduzione nel periodo minimo di 12 anni a prescindere dalla durata contrattuale.

- **codice 37**: l'ammontare dei componenti negativi non imputati al corretto esercizio di competenza e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione;
- **codice 38**: l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza e contabilizzati, corrispondente al periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi di imposta successivi;



Con la C.M. 31/E/2013, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano in quanto considerate "correzioni di errori contabili", fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili. Per correggere l'errore contabile l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101

del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo "giusto". Questo con l'obiettivo di contemperare le esigenze del Fisco (in primis quella di evitare "artificiosi" salti d'imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l'errore (RF31 codice 37). Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore. Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita dichiarazione integrativa "a favore". Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve "ricostruire" tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia una apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La circolare propone degli esempi numerici in relazione alle diverse casistiche che si possono manifestare, a seconda del fatto che l'annualità nella quale è stato commesso l'errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione "mista".

Ipotizziamo, in quest'ultimo caso, che nel 2014 il contribuente abbia appurato l'omessa imputazione di un costo di competenza nel 2011, che si era già chiuso con una perdita. Ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel 2014, la perdita del 2011 andrà "incrementata" e sarà necessario ricalcolare le risultanze delle dichiarazioni dei successivi periodi di imposta fino al 2013 compreso, essendo quest'ultimo "emendabile" entro il 30 settembre 2015.

Quando invece il componente non rilevato contabilmente in un anno passato è positivo, va sempre presentata la dichiarazione integrativa "a sfavore", per la quale il comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998 prevede un termine di trasmissione coincidente con quello dell'esercizio dell'azione di accertamento.

Facciamo l'esempio di un ricavo di competenza del 2012 emerso "in ritardo" nel 2015: va presentata dichiarazione integrativa "a sfavore" per il periodo 2012 (indicandolo nel rigo RF31 codice 38) e versata la maggiore imposta dovuta, sterilizzando invece il componente positivo rilevato nel bilancio 2015.

- Nel rigo **RF31 colonna 37** va indicato il totale degli importo di cui ai campi 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34 e 36 del medesimo rigo.



Nel corso del 2015 Gamma Snc incassa dividendi dalla società Alfa Srl, che ha contabilizzato a conto economico per competenza nel 2012, per un importo di 100.000 euro.

RF31	1	2	40.000	3	4	5	6	
	7	8		9	10	11	12	
	13	14		15	16	17	18	
	19	20		21	22	23	24	
	25	26		27	28	29	30	
	31	32		33	34	35	36	37

RF32 D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti		1		2				
					,00		,00			
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))					,00			
	RF36	Utili distribuiti da società di persone o da GEIE					,00			
	RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfaitariamente					,00			
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10					,00			
	RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)					,00			
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico		1		2				
					,00		,00			
	RF44	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))					,00			
	RF45	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)					,00			
	RF46	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)				Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata				
				1		2				
					,00		,00			
	RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti				Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata				
				1		2				
					,00		,00			
	RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati				2				
							,00			
	RF50	Reddito detassato		1		2				
				,00		,00				
RF52	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati		1		2					
				,00		,00				
RF53	Applicazione IAS/IFRS				Rimanenze					
			1		2					
				,00		,00				
RF54	Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)					,00				
RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2		3	4	5	6		
				,00			,00			,00
		7	8		9	10		11	12	
				,00			,00			,00
		13	14		15	16		17	18	
				,00			,00			,00
		19	20		21	22		23	24	
		,00			,00			,00		
25	26		27	28		29	30			
		,00			,00			,00		
31	32		33	34		35	36			
		,00			,00			,00		
37								,00		
RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE									

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

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

cassati nell'esercizio, che il contribuente, ai sensi dell'88, comma 3, Tuir, ha scelto di rateizzare in quote costanti.

Per approfondimenti si rinvia al commento del rigo RF8.

Rigo RF36

RF36 Utili distribuiti da società di persone o da GEIE	,00

Nel **rigo RF36** va indicato l'importo degli utili distribuiti imputati a conto economico e delle eventuali riprese di valore delle partecipazioni in società di tipo personale o in GEIE (*Gruppo europeo di interesse economico*) residenti nel territorio dello Stato e ai sensi dell'art. 5 del Tuir.

Rigo RF37

RF37 Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente	,00

Per i soggetti che hanno esercitato l'opzione per la **tonnage tax**, il reddito derivante dalla gestione delle navi è determinato dalla somma dei redditi forfetariamente determinati e riferibili a ciascuna nave.

Nel caso in cui il risultato determinato nel quadro RJ della dichiarazione sia negativo (rigo RJ15 colonna 2), la perdita andrà appunto indicata nel **rigo RF37**.

Rigo RF39

RF39 Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	,00

Nel **rigo RF39** va riportato l'ammontare dei proventi relativi agli immobili, *in primis* i canoni di locazione, che non costituiscono né beni strumentali, né beni-merce, e che concorrono alla formazione del reddito secondo i criteri catastali.

Per approfondimenti si rinvia al commento del rigo RF10.

Rigo RF40

RF40 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	,00

Nel **rigo RF40** vanno riportate le quote di utili di competenza 2015 spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione con apporto esclusivo di opere e servizi, componenti che sono deducibili indipendentemente dalla loro imputazione a conto economico.

In questo rigo vanno rilevati anche i compensi spettanti agli amministratori, di competenza di esercizi precedenti, che divengono deducibili nel periodo 2015 al momento della loro corresponsione (sulla base del principio di cassa previsto dal comma 5 dell'art. 95).

Rigo RF43

RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	2	3
		,00	,00	,00

Nel **rigo RF43** va indicato:

Colonna 1	il 75% delle spese di rappresentanza relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande di cui all'art. 109, comma 5, Tuir, diverse da quelle di cui art. 95, comma 3, Tuir.. Per approfondimenti si rinvia al commento del rigo RF23.
Colonna 2	l'ammontare delle spese di rappresentanza di cui all'art. 108, comma 2, secondo periodo Tuir, comprensivo delle spese indicate in colonna 1, per l'ammontare deducibile ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.M. 19.11.2008. Ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto in commento, per le imprese di nuova costituzione, le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo (di conseguimento dei primi ricavi) e di quello successivo; in tal caso occorre riportare nella presente colonna anche le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta precedenti, non dedotte nei predetti periodi (evidenziate nel rigo RS26 del modello Unico SP 2015), qualora deducibili nel presente periodo d'imposta nei limiti stabiliti dall'art. 1, comma 3, del citato decreto ministeriale.
Colonna 3	• l'importo di colonna 2; • l'importo delle spese contabilizzate in precedenti esercizi e rinviate ai successivi periodi di imposta; • l'importo di spese e oneri afferenti ricavi e altri proventi che, pur non risultando imputati al conto economico, concorrono a formare il reddito dell'esercizio (se risultano da elementi certi e precisi – art. 109, comma 4, Tuir); • l'importo delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, non di rappresentanza, esclusivamente deducibili ai sensi dell'art. 109, comma 5, Tuir.

Rigo RF44

RF44	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))	,00

Nel **rigo RF44** va indicato i proventi che non concorrono alla formazione del reddito, sulla base di quanto previsto dall'art. 91, comma 1, lett. a) e b); si tratta dei proventi:

- dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
- soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Rigo RF45

RF45	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	,00

Nel **rigo RF45** vanno indicati gli utili su cambi imputati al conto economico derivanti dalla valutazione dei crediti e dei debiti, anche sotto forma di obbligazioni, in valuta estera secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, qualora il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.

Il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale dei crediti e debiti in valuta va evidenziato nel quadro RV.

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

Rigo RF46

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)	Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata	
	1	2
		,00
		,00

Nel **rigo RF46** va indicata la quota esente, pari al 50,28%, delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni che abbiano i requisiti individuati dall'art. 87 Tuir (c.d. *participation exemption*); si deve trattare di partecipazioni:

- in società di persone (escluse società semplici e società e associazioni ad esse equiparate) e società di capitali;
- ininterrottamente possedute dal primo giorno del dodicesimo mese precedente la cessione;
- classificate come immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso dopo l'acquisto;
- in società aventi sede in Stati o territori non inseriti nella *black list*;
- con esercizio da parte della partecipata di un'impresa commerciale ai sensi dell'art. 55 Tuir.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Beta Snc ha ceduto in data 12 febbraio 2015 una partecipazione detenuta nella società Delta Srl, realizzando una plusvalenza di 100.000 euro. La partecipazione aveva tutti i requisiti previsti dall'art. 87 e di conseguenza Alfa nella propria dichiarazione rileva una variazione in diminuzione pari al 50,28% dell'ammontare della plusvalenza realizzata:

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)	Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata	
	1	2
		,00
		50.280 ,00

Sono assimilate, e quindi fruiscono della stessa misura di esenzione:

- le plusvalenze realizzate relative alla cessione di strumenti finanziari simili alle azioni di cui all'art. 44 Tuir e dei contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza, anche se sia previsto un apporto di capitale o misto, se sussistono i requisiti di cui all'art. 87 Tuir;
- la differenza positiva imputata a conto economico tra le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale, anche nelle ipotesi di recesso o esclusione, riscatto delle azioni, riduzione del capitale per esuberanza ovvero liquidazione anche concorsuale di società ed enti e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, avente i requisiti di cui all'art. 87, comma 6, Tuir;
- le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazione in imprese o enti esteri localizzati in Stati/territori inclusi nel decreto/provvedimento ex art. 167, comma 4, Tuir, se il contribuente intende far valere la sussistenza della condizione di cui art. 87, comma 1, lett. c), Tuir ma non abbia presentato istanza di interpello o abbia ricevuto risposta negativa (l'importo va indicato anche in colonna 1).

Rigo RF47

RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti	Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata	
	1	2
	,00	,00

Nel **rigo RF47** va indicato:

- il **60%** se si tratta di utili o remunerazioni formate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- il **50,28%** se si tratta di utili o remunerazioni formate con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;

di:

- utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti di cui all'art. 73 del Tuir;
- utili relativi ai titoli e agli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), Tuir;
- somme o valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve di utili anche nelle ipotesi di recesso o esclusione del socio, riscatto, riduzione del capitale per esuberanza ovvero liquidazione anche concorsuale di società ed enti, di cui all'art. 47, comma 7, Tuir;
- remunerazione percepita in dipendenza di contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza allorché sia previsto un apporto di capitale o misto;
- utili provenienti da soggetti esteri, non residenti in paradisi fiscali, ovvero, se residenti in stati o territori con regime fiscale privilegiato, qualora si sia dimostrato a seguito di istanza di interpello che dalle partecipazioni non sia conseguito l'effetto di localizzare reddito in tali stati o territori a decorrere dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione. Tale limitato concorso alla formazione del reddito si applica in presenza di partecipazioni al capitale o al patrimonio di società ed enti non residenti ai sensi dell'art. 44, comma 2, lett. a), Tuir;
- agli utili provenienti da partecipazione in imprese o enti esteri localizzati in Stati/territori inclusi nel decreto/provvedimento ex art. 167, comma 4, Tuir, se il contribuente intende far valere la sussistenza della condizione di cui art. 87, comma 1, lett. c), Tuir ma non abbia presentato istanza di interpello o abbia ricevuto risposta negativa (l'importo va indicato anche in colonna 1).

Rigo RF48

RF48 Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	2
	,00

Nel rigo RF48 va indicato l'importo degli utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui all'art. 167, comma 4, Tuir, relativi a redditi assoggettati a tassazione separata (quadro RM) ai sensi dell'art. 167 comma 7 Tuir, dell'art. 3, comma 4, D.M. 429/2001 e art. 3, comma 3, D.M. 268/2006.

Rigo RF50

RF50 Reddito detassato	1	2
	,00	,00

Nel **rigo RF50 colonna 1** va indicata la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che non concorre a formare il reddito (art. 1 commi da 37 a 45, L. 190/2014), pari al:

- 30%, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014;
- 40%, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015;
- 50%, per i periodi d'imposta successivi.



PATENT BOX – L. 190/2014 (art. 1, commi da 37 a 45)

L'art. 1, co. 37-45, L. 190/2014 (legge Stabilità 2015) e il DM 30.7.2015 disciplinano un regime opzionale di tassazione agevolata (Patent box), fruibile da tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, per i redditi derivanti dall'**utilizzo** o dalla **concessione in uso** di alcune **tipologie di beni immateriali**, quali:

- opere dell'ingegno (dal 1.1.2016: software protetto da copyright),
- brevetti industriali,
- marchi,
- disegni e modelli,
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Condizione necessaria per poter beneficiare del regime è lo **svolgimento di un'attività di ricerca e sviluppo** finalizzata alla produzione di beni agevolabili.

Il beneficio fiscale è fruibile mediante una **variazione in diminuzione dal reddito d'impresa** imponibile ai fini delle imposte dirette e Irap pari al **30%** - nel 2015 (40% nel 2016 e 50% dal 2017) - di una quota parte del reddito derivante dallo sfruttamento diretto o dalla concessione in uso del bene immateriale.

La relazione illustrativa al DM 30.7.2015 ha specificato che può beneficiare del regime agevolato di tassazione solo la quota parte del reddito determinata, mediante un procedimento indiretto, sulla base di un rapporto tra i costi di R&S sostenuti per la ricerca, il mantenimento, lo sviluppo del bene immateriale (c.d. costi qualificati), ed i costi complessivi sostenuti in R&S, mantenimento e sviluppo da parte dell'azienda.

$$\text{REDDITO AGEVOLABILE} = \frac{\text{COSTI QUALIFICATI}}{\text{COSTI COMPLESSIVI}} \times \text{REDDITI DA BENE IMMATERIALE}$$

L'Agenzia delle Entrate:

- con il **Provvedimento n.154278 del 1.12.2015**, ha indicato le modalità di accesso, i termini e lo svolgimento della procedura di ruling;
- con la **Circolare n. 36/E/2015**, ha fornito i primi chiarimenti sulle modalità e sugli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, sulle perdite prodotte e sulla disciplina delle operazioni straordinarie nell'ambito dell'agevolazione nonché sulle modalità di accesso alla **procedura di ruling**.

L'articolo 1, commi 39 e 40, della L. 190/2014, nonché le relative disposizioni attuative del D.M. 30 luglio 2015, stabiliscono infatti che, in caso di utilizzo diretto del bene immateriale, il conseguente contributo economico al reddito complessivo dell'impresa deve essere determinato sulla base di un apposito accordo di ruling.

Diversamente, la procedura di ruling è opzionale in caso di utilizzo indiretto nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione del bene immateriale agevolabile.

In particolare, mediante l'accordo di ruling possono essere determinati sia il reddito

agevolabile derivante dall'uso indiretto del bene immateriale che la plusvalenza da escludere dal reddito di impresa, realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo.

Per quanto riguarda la determinazione del reddito, bisogna distinguere tra:

- **Concessione in uso a terzi del bene immateriale.**

In tal caso il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti, diretti ed indiretti, ad essi connessi.

- **Uso diretto del bene immateriale.**

In tal caso è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito di impresa.

La relazione illustrativa al D.M. 30 luglio 2015 ha chiarito che *“il contributo economico consiste in un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente. Tale approccio, di fatto, assume l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente. Pertanto, ai fini della normativa in esame, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile al fine di identificare la quota di reddito agevolabile”*.

Come sopra indicato, la determinazione di tale importo richiede obbligatoriamente la preventiva attivazione della procedura di ruling.

Quanto ai metodi applicabili per la determinazione del reddito del bene immateriale utilizzato direttamente, è necessario fare riferimento agli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE (linee guida dell'OCSE in materia di prezzi di trasferimento) (Provvedimento Ag. Entrate 145278/2015; risposte Telefisco 2016).

Il Patent box è un regime opzionale irrevocabile che **dura 5 anni**.

Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, quindi, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, per gli anni 2015 e 2016, l'opzione va comunicata all'Agenzia delle Entrate sulla base dello specifico modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 144042 del 10.11.2015. A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (quindi dal 2017), l'opzione dovrà essere invece comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorrerà dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferisce.

Nel **rigo RF50 colonna 2** va indicato, oltre all'importo di colonna 1:

- l'80% del reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.L. 457/1997, convertito dalla L. 30/1998 e ai sensi dell'art. 6-bis della L. 30/1998 del reddito prodotto dalle imprese armatoriali che esercitano la pesca oltre gli stretti e il 56%, pari al 70% dell'80%, del reddito prodotto dalle imprese che esercitano la pesca mediterranea; ai sensi dell'art.13, comma 3, della L. 488/1999, l'80% del reddito derivante dall'esercizio, a bordo di navi da crociera, le attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale, anche se esercitate da terzi in base a rapporti contrattuali con l'armatore. Per i redditi derivanti dall'attività di escursione comunque realizzata, l'agevolazione si applica solo nei confronti dell'armatore;

QUADRO RF – REDDITO D'IMPRESA IN REGIMI DI CONTABILITÀ ORDINARIA

Struttura e composizione del quadro

- il 64% per cento, pari al 80% dell'80%, del reddito delle imprese che esercitano la pesca costiera o la pesca nelle acque interne e lagunari ai sensi dell'art. 2, comma 2, della L. 203/2008.

Rigo RF52

RF52 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	1	,00	2	,00

Nel **rigo RF52, colonna 2**, vanno indicate le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'art. 110 Tuir.

Nella colonna 1, va indicata la quota delle predette spese e altri componenti negativi eccedenti il valore normale per i quali, per effetto dell'esclusione di cui all'art. 110, comma 11, Tuir, non opera l'indeducibilità prevista dai commi 10 e 12 bis del medesimo articolo; tale quota va ricompresa anche nella **colonna 2**.

Rigo RF53

RF53 Applicazione IAS/IFRS	Rimanenze	
	1	2
	,00	,00

Nel **rigo RF53, colonna 2**, va indicato l'ammontare complessivo di tutti i componenti negativi imputati direttamente al patrimonio da parte dei soggetti IAS (decreto 48 dd 1.4.2009 e decreto 8.6.2011).

In **colonna 1**, vanno evidenziati i componenti imputati al patrimonio derivanti dal cambiamento del criterio di valutazione dei beni fungibili, già ricompresi in colonna 2.

Rigo RF54

RF54 Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)	,00

Nel **rigo RF54** la differenza tra valore civile della variazione delle rimanenze (maggiore) e quella fiscale, qualora siano state esercitate le opzioni di cui all'art. 13, comma 4, D.Lgs. 38/2005 - valutazione delle rimanenze per il soggetti IAS (e quindi per i valori civili e fiscali delle rimanenze occorre fare riferimento ai dati di cui al quadro RV, sezione I)

Rigo RF55

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	7
	7	8	9	10	11	12	13
	13	14	15	16	17	18	19
	19	20	21	22	23	24	25
	25	26	27	28	29	30	31
	31	32	33	34	35	36	37
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

Nel **rigo RF55** vanno riportate le variazioni in diminuzione diverse da quelle sopra descritte.

In particolare vanno indicati:

- **codice 1:** i dividendi imputati per competenza nel conto economico 2015, ma non ancora percepiti (tassazione secondo il principio di cassa);
- **codice 2:** le minusvalenze di cui all'art. 101, comma 1, del Tuir, relative ai beni strumentali alla produzione del reddito delle società agricole che abbiano optato per il regime di cui all'art. 1, comma 1093, L. 296/2006, acquisiti in periodi d'imposta precedenti a quello di esercizio dell'opzione;
- **codice 3:** l'importo forfetario di 59,65 euro al giorno, elevate a 95,80 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto, che le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci possono dedurre in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese stesse (art. 95, comma 4, Tuir);
- **codice 4:** l'importo deducibile delle quote di accantonamento annuale al Tfr destinate a forme pensionistiche complementare (art. 105, comma 3, Tuir). In particolare è deducibile un importo non superiore al 4% delle quote di accantonamento annuale del TFR destinate a forme pensionistiche complementari e al Fondo per l'erogazione ai lavoratori di pendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 C.C.; per le imprese con meno di 50 addetti, tale importo è elevato al 6%.
- **codice 5:** le somme distribuite dal trust;
- **codice 6:** le quote di eccedenze pregresse delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione imputabili al reddito dell'esercizio.

Per approfondimenti si rinvia al commento del rigo RF24.

- **codice 8:** l'ammontare dei ricavi dell'attività propria delle società agricole di cui all'art. 2 del D.Lgs. 99/2004 costituite da imprenditori agricoli che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci che adottano, rispettivamente, i regimi di cui all'art. 1, commi 1093 e 1094, della L. 296/2006;
- **codice 9:** l'importo dei ricavi da attività di agriturismo;
- **codice 12:** l'importo pari al 10% dell'Irap versata nel periodo, sia a titolo di saldo di periodi precedenti che di acconto;
- **codice 14:** l'importo della remunerazione spettante in base ai contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del Tuir, contabilizzato per competenza e non ancora percepito;
- **codice 15:** le plusvalenze iscritte sui beni patrimoniali fiscalmente irrilevanti, per la parte eccedente le minusvalenze dedotte. I beni patrimoniali di cui all'art. 86 del Tuir che risultano iscritti in bilancio a valori superiori a quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, in dipendenza di rivalutazioni volontarie, vanno indicati nel quadro RV, Sezione I;
- **codice 16:** le minusvalenze, le sopravvenienze e le perdite determinate ai sensi dell'art. 101 del Tuir, non imputate al conto economico ovvero imputate in misura inferiore, tenendo conto in tal caso della differenza. Si precisa che, ai sensi del comma 2-bis del predetto articolo, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la valutazione dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e), che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'art. 85, comma 3-bis, rileva secondo le disposizioni dell'art. 110, comma 1-bis, del Tuir;
- **codice 17:** l'importo deducibile nel presente periodo d'imposta in relazione ai marchi e all'avviamento per coloro che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- **codice 21:** la differenza positiva 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), nelle ipotesi di cui all'art. 110, comma 7 e all'art. 160, comma 2, del Tuir;
- **codice 22:** l'ammontare che, ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. 38/2005, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, deriva dall'eliminazione nell'attivo patrimoniale di costi iscritti e non più capitalizzabili; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti;

- **codice 23:** l'ammontare dell'effettivo beneficio spettante ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.L. 78/2009 convertito, con modificazioni, dalla L. 102/2009, a seguito di successiva revoca dei contributi in conto impianti contabilizzati in diminuzione degli investimenti agevolati;
- **codice 24:** l'ammontare delle imposte anticipate imputate a conto economico;
- **codice 28:** la deduzione forfetaria prevista dall'art. 34 L. 183/2011, riconosciuta agli esercenti impianti di distribuzione di carburanti per uso autotrazione. In base a detta disposizione, il reddito di tali soggetti è ridotto dell'importo derivante dall'applicazione delle percentuali ivi indicate ai ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), del Tuir, costituiti soltanto da quelli relativi all'attività di cessione di carburante, con esclusione, quindi, dei ricavi derivanti da altre attività, anche accessorie, esercitate (quali, ad esempio, gestioni di bar, officina e altre prestazioni di servizi);
- **codice 29:** il 40% dei redditi derivanti dalla locazione di alloggi sociali di nuova costruzione o per i quali sono stati realizzati interventi di manutenzione straordinaria o di recupero su fabbricato preesistente di alloggio sociale. L'agevolazione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea;
- **codice 30:** la quota deducibile della spesa per la perizia giurata di stima e successive modificazioni. In quest'ultimo rigo vanno altresì indicate le quote delle spese contabilizzate in precedenti esercizi e rinviare ai successivi periodi di imposta. Si veda commento rigo RF31 codice 32;
- **codice 31:** le perdite imputate per trasparenza dai fondi immobiliari anche di diritto estero, diversi da quelli di cui al comma 3 dell'art. 32 D.L. 78, come modificato dall'art. 8 D.L. 70/2011 e dalle SICAF che investono in beni immobili nelle misure indicate dalle disposizioni civilistiche (art. 9 D.Lgs. 44/2014), qualora il partecipante, diverso dai soggetti indicati nel suddetto comma 3, possieda quote di partecipazione in misura superiore al 5% del patrimonio del fondo;
- **codice 32:** i proventi distribuiti dai fondi immobiliari anche di diritto estero diversi da quelli di cui al comma 3 dell'art. 32 D.L. 78, come modificato dall'art. 8 D.L. 70/2011 e dalle SICAF che investono in beni immobili nelle misure indicate dalle disposizioni civilistiche (art. 9 D.Lgs. 44/2014), già imputati per trasparenza ai sensi del comma 3-bis del citato art. 32;
- **codice 33:** l'importo dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo n. 446 del 1997, versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, sia a titolo di saldo (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto, deducibile dal reddito d'impresa (art. 2 del decreto-legge n. 201 del 2011). Si precisa che gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'Irap versata a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento (Circolare 16/2009).



DEDUZIONE DELL'IRAP RELATIVA ALLE SPESE PER IL PERSONALE DIPENDENTE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

L'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011, convertito con modificazione dalla L. 214/2011, ha previsto la deducibilità, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012, ai fini delle imposte sui redditi (Irpef, Ires e relative addizionali) dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. a), co. 1-bis, co. 4-bis, co. 4-bis-1 D.Lgs. 446/97.

Questa nuova deduzione analitica si aggiunge a quella prevista dall'art. 6 D.L. 185/2008 relativa al 10% dell'Irap corrisposta nel periodo di imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati (al

netto di quelli attivi e proventi assimilati). Le due deduzioni sono quindi fra loro cumulabili nelle ipotesi in cui nel periodo di imposta di riferimento siano stati sostenuti contestualmente sia interessi passivi che spese per il personale dipendente e assimilato. La deduzione analitica è riconosciuta a condizione che, nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento a saldo o acconto, abbiano concorso alla formazione della base imponibile Irap, spese per lavoro dipendente e assimilato (amministratori, collaboratori coordinati e continuativi, ...). Per quanto riguarda gli acconti, essi rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. Per calcolare la deduzione bisogna determinare la parte dell'Irap pagata nell'esercizio riferibile alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, sia con riferimento all'anno relativo al saldo che a quello relativo all'acconto.



ESEMPIO

	2014	2015
Valore della produzione	1.000.000	1.200.000
Costo lavoro dipendente	400.000	500.000
Costo lavoro assimilato	250.000	150.000
Deduzioni art.11	(150.000)	(170.000)
Quota %	58,82%	46,60%

Ipotizzando una situazione come sopra, con saldo Irap 2014 versato nel 2015 per 5.000 euro e acconti 2015 per 17.000 euro (con Irap di competenza pari a 18.000 euro), la quota Irap deducibile dalle imposta sui redditi è così determinata:

$5.000 \text{ €} * 58,82\% + 17.000 \text{ €} * 46,60\% = 10.863 \text{ €}$.

Nell'ipotesi di Irap di competenza pari a 15.000 euro, l'Irap deducibile risulterebbe pari a: $5.000 \text{ €} * 58,82\% + 15.000 \text{ €} * 46,60\% = 9.931 \text{ €}$.

Nell'ipotesi in cui nel 2015 siano stati sostenuti anche interessi passivi, l'ulteriore deduzione forfetaria del 10% va determinata su 22.000 euro (20.000 euro nella seconda ipotesi), per un importo complessivamente deducibile dalle imposte sui redditi pari a: $10\% * 22.000 \text{ €} + 10.863 \text{ €} = 13.063 \text{ €}$ (11.931 € nella seconda ipotesi).

- **codice 34:** l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria deducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, del Tuir, qualora già imputato a conto economico nei precedenti periodi d'imposta. Si veda commento rigo RF31 codice 35;

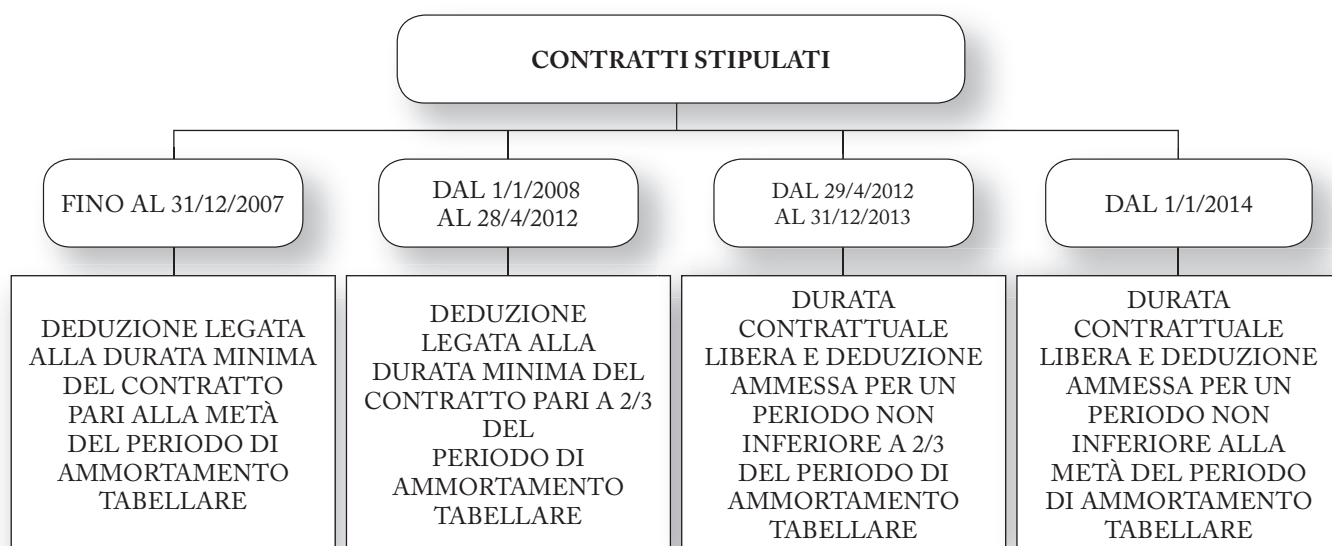


ESEMPIO DI COMPILAZIONE

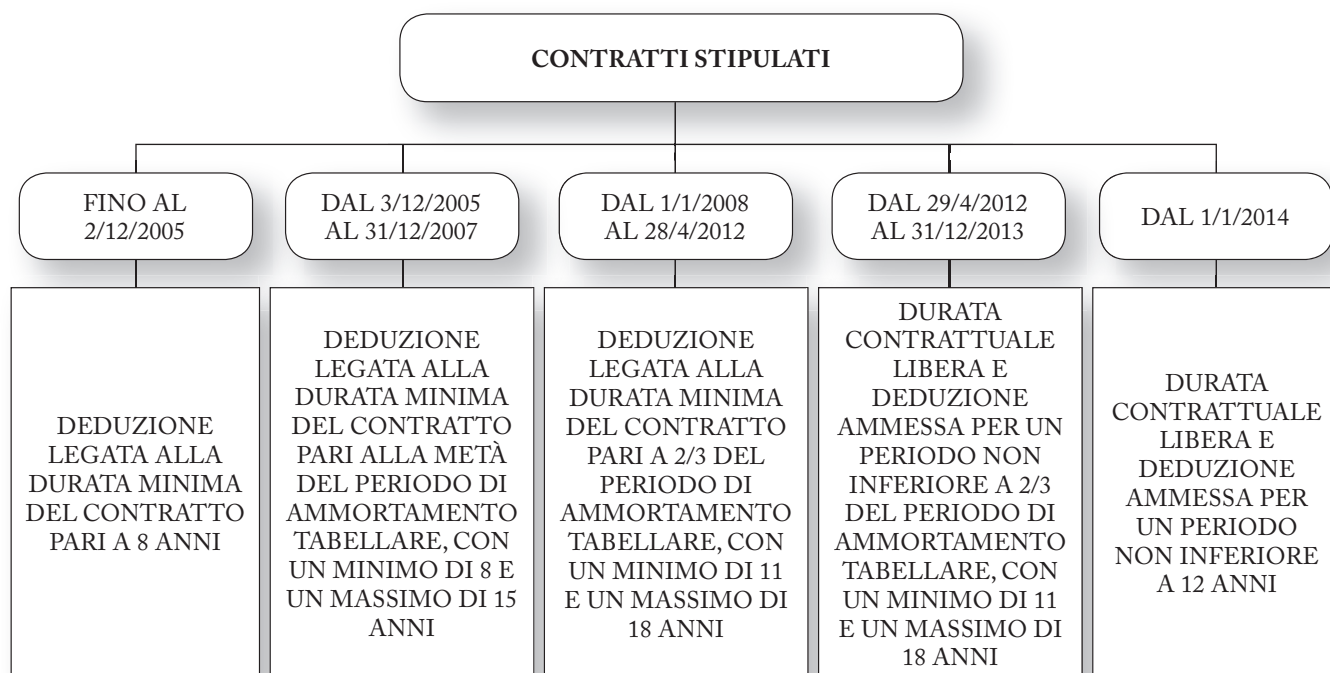
valore del bene	80.000.000,00
interessi	4.500,00
prezzo riscatto	8.000,00
ammortamento fiscale	8 anni
durata contratto	3 anni
canone di competenza annuale	25.500,00
importo deducibile annualmente	19.125,00

anno	canoni di competenza	importo deducibile	variazioni in aumento	variazioni in diminuzione
2014	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2015	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2016	25.500,00	19.125,00	6.375,00	
2017		19.125,00		19.125,00
	76.500,00	76.500,00	19.125,00	19.125,00

Deducibilità leasing beni mobili per imprese



Deducibilità leasing beni immobili per imprese



- **codice 35:** l'ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel conto economico relativo al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione. Tale sterilizzazione è consentita previo assoggettamento a tassazione dei componenti positivi nel corretto periodo d'imposta (si veda commento ai codici 37 e 38 del rigo RF31);
- **codice 36:** l'ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi (si veda commento rigo RF31 codice 37-38);
- **codice 38:** il 20% dell'Imu, Imi e Imis, relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo di imposta;
- **codice 40:** l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 L. 190/2014, che non concorrono a formare il reddito a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali di cui al citato comma 39.

Il regime agevolato Patent box si estende anche alle plusvalenze da cessione. È infatti prevista l'esclusione dal reddito di impresa delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

- **codice 42:** l'ammontare dei costi dell'attività propria dei soggetti che esercitano attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, D.L. 66/2014 convertito con modificazioni dalla L. 89/2014, che determinano il reddito secondo i criteri del comma 1-bis;

- **codice 43:** per le imprese che hanno optato per la contabilità ordinaria ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 600/1973, la deduzione forfetaria delle spese non documentate a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dai soci all'interno del comune in cui ha sede l'impresa;
- **codice 44:** per le imprese che hanno optato per la contabilità ordinaria ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 600/1973, la deduzione forfetaria delle spese non documentate prevista dall'art. 66, comma 5, Tuir a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dai soci oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione delle regioni confinanti;
- **codice 45:** per le imprese che hanno optato per la contabilità ordinaria ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 600/1973, la deduzione forfetaria delle spese non documentate prevista dall'art. 66, comma 5, Tuir a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dai soci oltre l'ambito della regione o delle regioni confinanti;
- **codice 50:** il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40% (art. 1, comma 91, L. 208/2015); si precisa che, per le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) Tuir, per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo, i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40% (art. 1, comma 92, L. 208/2015).



LEGGE STABILITÀ 2016: I SUPERAMMORTAMENTI

Nella Legge di stabilità 2016 – L. 208/2015 – è stato introdotto un provvedimento che ha lo scopo di incentivare gli **investimenti in beni strumentali nuovi** attraverso un incremento del valore fiscale del bene, beneficiabile tramite i relativi ammortamenti, se il bene è acquisito in proprietà, ovvero tramite i canoni di competenza, se il bene viene acquisito tramite leasing.

Nel comma 91 viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: l'agevolazione compete per i beni acquisiti nell'intervallo temporale che va **dal 15.10.2015 al 31.12.2016**. Si tratta quindi di una disposizione “a termine” salvo eventuali proroghe che potranno essere adottate in futuro.

Per quanto riguarda il momento in cui un investimento può considerarsi realizzato, basandosi sui contributi offerti dall'Agenzia delle entrate nelle passate agevolazioni “Tremonti” e che si ipotizza di poter applicare anche in questo caso, va evidenziato che:

- per i beni acquisiti in proprietà, a norma dell'art. 109 c. 2 lett. a) Tuir, si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà (consegna in prova o in conto visione) determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione. Questo vale ad eccezione delle clausole di riserva della proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti che ai fini fiscali sono irrilevanti;
- per i beni acquisiti mediante contratto di appalto, la rilevanza si avrà solo con l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui l'investimento può considerarsi realizzato). Occorre quindi prestare attenzione a impianti, macchinari, ecc. che saranno realizzati tramite appalto e la cui consegna

è programmata al termine del 2016: un eventuale ritardo nella consegna potrebbe far perdere del tutto l'agevolazione. Discorso parzialmente diverso riguarda gli appalti ove sono previsti degli Stati di Avanzamento dei Lavori: quando avviene la liquidazione di un SAL con accettazione irrevocabile da parte del committente (di fatto non frequentissimo), per tale frazione l'investimento si può considerare realizzato e, quindi, quella è la data da prendere a riferimento. Se tale interpretazione sarà confermata, questo potrebbe in alcuni casi giovare al contribuente (in caso di appalti per la costruzione di impianti che saranno consegnati dopo il 31.12.2016, rilevano comunque ai fini dell'agevolazione i SAL consegnati prima), in altri potrebbe trasformarsi in un aspetto negativo (per appalti completati, ad esempio, nel 2016, non rileveranno i SAL liquidati prima del 15.10.2015);

- per i beni in leasing, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna).

A prescindere dal momento di rilevanza dell'investimento, i beni strumentali risultano ammortizzabili dalla loro **entrata in funzione**, quindi il bonus sarà computabile solo nel momento in cui l'investimento sarà effettivamente utilizzato nell'attività produttiva.

Ambito oggettivo

Gli investimenti devono riguardare beni strumentali, escludendo pertanto beni merce e materiali di consumo, che devono essere "nuovi", requisito soddisfatto se il bene viene acquistato dal produttore, o da soggetto diverso ma non deve essere stato utilizzato da parte del cedente o da altro soggetto.

Vi sono inoltre delle esclusioni specifiche:

- beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31.12.88 prevede un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;
- fabbricati e costruzioni;
- beni risultanti dalla seguente tabella allegata alla legge di stabilità 2016.

Gruppo V Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
Gruppo XVII Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
Gruppo XVII Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua 12,0%	Specie 2/b Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassosi acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	

Gruppo XVIII Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie	7,5%
Gruppo XVI Industrie dei trasporti delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12,0%

L'agevolazione si sostanzia in una **maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing**.

La disposizione opera solo ai fini Ires (ed Irpef) e non ai fini Irap.

Esempio

Bene strumentale nuovo acquistato il 31/10/2015 al costo di 200. Il costo deducibile ai fini dell'ammortamento sarà pari a 280 che con aliquota di ammortamento pari al 20% comporta ammortamenti annui deducibili pari a 56, anziché 40.

Il maggior ammortamento rispetto quanto imputato a bilancio andrà indicato nel rigo RF55 codice 50, come variazione in diminuzione.

Per quanto riguarda gli investimenti in **veicoli nuovi**, oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, è previsto l'aumento nella medesima misura dei limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), Tuir. Di conseguenza, ad esempio, il costo fiscalmente riconosciuto di un'autovettura passa da 18.075,99 € a 25.306,39 €.

La maggiorazione del 40% non influenza:

- il calcolo di eventuali minus/plusvalenze: esse saranno calcolate come se l'agevolazione non fosse esistita, visto che questa opera a livello extra contabile;
- il limite di deducibilità delle spese di manutenzione (plafond del 5%);
- il calcolo della sopravvenienza attiva derivante dalla cessione del contratto di leasing che seguirà le consuete regole dell'art. 88 Tuir.

- **codice 99:** le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate.

Nella **colonna 37** va indicato il totale degli importi riportato nei campi 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34, 36.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Nel corso del 2015 Delta Snc ha pagato a titolo di saldo 2014 Irap l'importo di 5.000 euro e a titolo di acconto per l'anno 2015 l'importo di 8.500 euro. L'Irap dovuta per il 2015 ammonta a 7.000 euro.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	12	2	1.200	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	37
											,00

Rigo RF56

RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

,00

Nel **rigo RF56** va riportato il totale delle variazioni in diminuzione, pari alla somma degli importi di cui ai righi da RF34 a RF55.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Determinazione del reddito	RF57 SOMMA ALGEBRICA	(A o – B) + C + D – E																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																									

Rigo RF57

RF57 SOMMA ALGEBRICA (A o - B) + C + D - E

,00

Nel **rigo RF57** va indicato il reddito o la perdita risultante dalla somma algebrica:

RF4 (o - RF5) + RF6, colonna 4 + RF32 - RF56

Rigo RF58

RF58 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	Reddito minimo	1	,00	2	,00

Nel **rigo RF58 colonna 2** vanno indicate le quote di reddito, da tassare per trasparenza, derivanti da partecipazioni in società di persone o in GEIE (anche non residenti se con stabile organizzazione).

Le distribuzioni di utili da parte di questi soggetti, non essendo rilevanti a livello impositivo, vanno sterilizzate con una variazione in diminuzione in **RF36**.

In **colonna 1** va indicata la quota di reddito minimo che deriva dalla partecipazione in società considerate non operative ex art. 30 L. 724/1994.

Rigo RF59

RF59 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5	,00

Nel **rigo RF59** vanno indicate le quote di perdita, imputate per trasparenza, derivanti da partecipazioni in società di persone.

Rigo RF60

RF60 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)	Perdite non compensate	1	,00	2	,00

Nel **rigo RF60, colonna 2**, va indicato l'importo derivante dalla seguente somma algebrica:

RF57 + RF58, colonna 2 – RF59

(se il risultato è negativo, l'importo va preceduto dal segno “-”).

Nel caso in cui sia stata compilata la colonna 1 del rigo RF58, l'importo da indicare nel rigo RF60, colonna 2 non può essere inferiore al “reddito minimo”: si deve allora procedere alla compilazione della **colonna 1** del rigo RF60, che contiene l'eventuale eccedenza di perdite d'impresa non compensate per effetto dell'applicazione della norma sulle società di comodo (art. 30 L. 724/1994).

L'eccedenza si determina applicando la seguente formula:

RF59 – (RF57 + RF58, colonna 2 – RF60, colonna 2)

L'ammontare delle perdite in contabilità ordinaria non compensate va riportato nel quadro RN, rigo RN14, colonna 2 (evidenziandola anche in colonna 3 qualora illimitatamente riportabile), e quindi comunicato con il prospetto da rilasciare ai soci, evidenziando se utilizzabile senza alcun limite temporale.

Rigo RF61

RF61 Erogazioni liberali	,00

Nel **rigo RF61** va indicato l'importo deducibile delle **erogazioni liberali** commisurato al reddito di impresa dichiarato, determinato applicando le percentuali indicate dalle disposizioni che le prevedono al reddito di rigo RF60, colonna 2, assunto al netto delle erogazioni stesse.

La medesima modalità deve essere seguita per le erogazioni di cui alle lett. h) e l) dell'art. 100, comma 2, Tuir, se effettuate per un importo superiore, rispettivamente a 30.000,00 euro e a 1.549,37 euro: se dall'applicazione delle percentuali al reddito dichiarato si determina un importo inferiore ai limiti di cui

alle lett. h) e l), la deduzione è riconosciuta in misura pari ai limiti stessi. L'ammontare delle erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2, lett. g) che danno diritto al credito d'imposta "Art Bonus" (art. 1 D.L. 83/2014) sono indeducibili e non vanno pertanto indicate come variazione in diminuzione.

Rigo RF62

RF62 Proventi esenti	,00

Nel caso in cui nel rigo RF60, colonna 2, sia indicata una perdita e la società abbia conseguito proventi esenti, diversi da quelli di cui all'art. 87 Tuir, nel **rigo RF62** deve essere indicata la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli artt. 61 e 109, comma 5, Tuir. L'ammontare delle erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2, lett. g) che danno diritto al credito d'imposta "Art Bonus" (art. 1 D.L. 83/2014) sono indeducibili e non vanno pertanto indicate come variazione in diminuzione.

Rigo RF63

RF63 REDDITO D'IMPRESA (o PERDITA)	,00

RF63 = RF60, colonna 2 - RF61

Qualora emerga una perdita, questa va esposta, preceduta dal segno "-", previa deduzione dell'importo del rigo RF62 e va riportata anche nel rigo RF66, preceduta dal segno "-".

Rigo RF64

RF64	In misura limitata	In misura piena	
Perdite d'impresa	1 ,00	2 ,00	3 ,00

Nel **rigo RF64**, va indicato:

- in **colonna 1**, l'ammontare delle perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'I-res in società di persone, computabili in diminuzione dell'importo di rigo RF63, se positivo, in misura limitata (art. 84, comma 1, Tuir);
- in **colonna 2**, l'ammontare delle perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'I-res in società di persone, computabili in diminuzione dell'importo di rigo RF63, se positivo, in misura limitata (art. 84, comma 2, Tuir);
- in **colonna 3**, la somma delle perdite di cui alle colonne 1 e 2, che non può essere utilizzata per abbattere il "reddito minimo" di cui alla colonna 1 del rigo RF58 e non può comunque essere superiore all'importo di rigo RF63, se positivo. L'eccedenza di perdite pregresse va indicata nel rigo RS5 o nel rigo RS6, se utilizzabile in misura piena.

Rigo RF65

RF65 ACE	,00

QUADRO RF – REDDITO D'IMPRESA IN REGIMI DI CONTABILITÀ ORDINARIA

Struttura e composizione del quadro

Nel **rigo RF65**, va indicato l'ammontare dell'agevolazione (ACE) esposta nel **rigo RS45, colonna 7**, fino a concorrenza della differenza tra l'importo di rigo RF63 e quello di rigo RF64, colonna 3, se positiva.

Rigo RF66

RF66 Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN) ,00

$$\text{RF66} = \text{RF63} - (\text{RF64, colonna 3} + \text{RF65})$$

RN1	Impresa in contabilità ordinaria					
		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCONTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITA ILLUM.
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	

L'importo evidenziato nel rigo RF66 deve essere riportato nel rigo RN1, colonna 1, del quadro RN, sempre che la società dichiarante non sia considerata di comodo (in questo caso si rinvia alle istruzioni di cui all'apposito prospetto del quadro RS).

137

SOGGETTI OBBLIGATI

Il **quadro RG** deve essere compilato dalle società di persone in regime **contabilità semplificata** di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/1973.

Tali soggetti, in regime di contabilità semplificata, determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 del Tuir se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito ricavi, secondo il criterio di competenza, per un ammontare non superiore:

- a **400.000,00 euro**, se trattasi di imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- a **700.000,00 euro**, se trattasi di imprese aventi per oggetto altre attività.



Per le imprese che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, si deve fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente, a condizione che i ricavi siano annotati distintamente. Nel caso in cui non venga effettuata la distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Il **quadro RG** deve essere compilato anche dalle società di persone che hanno iniziato l'attività nel periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione, adottando il regime di contabilità semplificata.

PASSAGGIO DA CONTABILITÀ ORDINARIA A CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Le società che si sono avvalse nel periodo d'imposta precedente del regime ordinario di determinazione del reddito e che sono passate nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione al regime previsto dall'art. 66 del Tuir, devono osservare, per la determinazione del reddito, i criteri di cui al D.M. 27 settembre 1989, n. 352.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il regime di contabilità semplificata è regolato dall'art. 66 Tuir : il reddito non viene determinato dall'utile/perdita risultante dal bilancio al quale sono apportate le opportune rettifiche (come per le imprese in contabilità ordinaria), ma scaturisce in modo analitico dalla contrapposizione tra componenti positivi e negativi, determinati secondo le norme richiamate espressamente dall'art. 66:

art. 85	Ricavi
art. 89	Dividendi e interessi
art. 90	Proventi immobiliari
art. 92	Rimanenze
art. 93	Opere di durata ultrannuale
art. 94	Valutazione dei titoli
art. 86	Plusvalenze
art. 88	Sopravvenienze attive
art. 101	Minusvalenze, sopravvenienze passive, perdite di beni strumentali e su crediti
art. 102	Ammortamenti immobilizzazioni materiali

art. 103	Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
art. 105	Accantonamenti di quiescenza e previdita
art. 91	Proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito
art. 95	Spese per prestazioni di lavoro
art. 100	Oneri di utilità sociale
art. 108	Spese relative a più esercizi
art. 56 c. 5	Imprese di allevamento
art. 99 c. 1 e 3	Oneri fiscali e contributivi
art. 109 c. 1, 2, 5, 7 e 9 lett. b	Norme generali sul reddito di impresa
art. 110 c. 1, 2, 5, 6 e 8	Norme generali sulle valutazioni
art. 65	Beni relativi all'impresa
art. 64 c. 2	Beni ad uso promiscuo

L'espresso richiamo all'art. 109 Tuir comporta inoltre anche nella determinazione del reddito delle imprese minori l'applicazione del principio di competenza, certezza e determinabilità, nonché quello dell'inerenza dei costi sostenuti alle attività o beni da cui derivano ricavi.

Artigiani ☐	Artigiani I soggetti iscritti all'albo delle imprese artigiane devono indicare, barrando l'apposita casella lo svolgimento di un'attività artigiana.
Attività di agriturismo ☐	Attività di agriturismo La casella va barrata da parte delle società che esercitano anche attività di agriturismo ai sensi della L. 96/2006, determinando il reddito ai sensi dell'art. 5, comma 1, L. 413/1991.
Società agricola comma 1093 ☐	Società agricola comma 1093 La casella va barrata da parte delle società agricole di cui all'art. 2 D.Lgs. 99/2004 che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1093, L. 296/2006.
Impresa agricola comma 1094 ☐	Impresa agricola comma 1094 La casella deve essere barrata dalle società di persone costituite da imprenditori agricoli che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci e che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1094, L. 296/2006.
 Energia da fonti rinnovabili ☐	I soggetti che esercitano attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, del D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 89/2014, che determinano il reddito secondo i criteri previsti dal citato comma 1-bis devono barrare la casella "Energia da fonti rinnovabili".

Rigo RG1

RG1	Codice attività 1	Studi di settore: cause di esclusione 2	Studi di settore: cause di inapplicabilità 3	Parametri: cause di esclusione 4

CODICE ATTIVITÀ: va indicato il **codice dell'attività prevalente** desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche **ATECO 2007 (colonna 1)**.

STUDI DI SETTORE: CAUSE DI ESCLUSIONE

La colonna 2 va compilata dai soggetti per i quali non operano gli studi di settore, che devono indicare una delle seguenti cause di esclusione:

1. inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
2. cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
3. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 e fino a 7,5 milioni di euro (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
4. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 7,5 milioni di euro. Ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore individuate ai punti 3 e 4, si evidenzia che i decreti di approvazione degli studi di settore possono prevedere che ai ricavi o ai compensi debbano essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito. Per maggiori chiarimenti si rinvia ai decreti di approvazione degli studi di settore;
5. periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
6. periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
7. altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
8. determinazione del reddito con criteri "forfetari" (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore ad esclusione del quadro relativo agli elementi contabili);
9. incaricati alle vendite a domicilio;
10. classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata;
11. modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui quella cessata e quella iniziata siano soggette a due differenti studi di settore (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore);
12. inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta 2015 prevista dal D.M. 11 febbraio 2008 e successive modificazioni (deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore).

PARAMETRI: CAUSE DI ESCLUSIONE

La colonna 4 va compilata dai soggetti per i quali non operano i parametri, che devono indicare una delle seguenti cause di esclusione:

1. inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;

2. cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
3. ammontare di ricavi dichiarati di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, superiore a 5.164.569 euro;
4. periodo di non normale svolgimento dell'attività;
5. periodo di imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi, indipendentemente dalla circostanza che tale arco temporale sia o meno a cavallo di due esercizi;
6. determinazione del reddito con criteri "forfetari";
7. incaricati alle vendite a domicilio;
8. classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista per lo specifico codice attività ai fini dell'applicazione dei parametri;
9. modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, quando quella cessata e quella iniziata siano individuate da due differenti codici attività

CAUSE DI INAPPLICABILITÀ DEGLI STUDI DI SETTORE: nel caso in cui vi siano cause di **inapplicabilità** degli studi, deve essere barrata l'apposita **colonna 3**.

COMPONENTI POSITIVE

Rigo RG2

RG2	Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art. 85	Con emissione di fattura		Attività di agriturismo		Energia da fonti rinnovabili		4
	(di cui	1		2		3		
			,00		,00		,00	,00

Nel **rigo RG2, colonna 4**, va indicato l'ammontare dei ricavi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 85 del Tuir:

- **corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi** alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa
- **dai corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili**, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Sono considerati ricavi e deve essere indicato al rigo RG2 colonna 4 anche il valore normale dei beni assegnati ai soci/partecipanti, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 85 comma 2 del Tuir). La colonna 3 va altresì utilizzata dai soggetti che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1094, L. 296/2006, per indicarvi l'ammontare dei ricavi derivanti dall'esercizio di detta attività. Tali soggetti, ai fini della determinazione del reddito, devono indicare nel rigo RG22, codice 24, il 75% dei ricavi quali costi forfetariamente riconosciuti.



Non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, e quindi non concorrono a formare il reddito come ricavi o plusvalenze:

- i beni ceduti gratuitamente alle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da eventi straordinari, anche se avvenuti in altri Stati, – per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreti dei Prefetti, per gli eventi che interessano le province italiane, e con D.P.C.M. 20 giugno 2000, come integrato con D.P.C.M. 10 novembre 2000, per quelli relativi ad altri Stati. Resta ferma la deducibilità del costo di tali beni;

- le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle Onlus. Resta ferma la deducibilità del costo di tali beni;
- i beni non di lusso, diversi da quelli indicati nel comma 2 dell'art. 13 D.Lgs. 460/1997, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione, ceduti gratuitamente alle Onlus per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato. La possibilità di fruire delle agevolazioni recate dalle citate disposizioni dell'art. 13 del D.Lgs. 460/1997 è subordinata al rispetto degli adempimenti formali previsti dal comma 4 di tale articolo;
- la cessione gratuita agli enti locali, agli istituti di prevenzione e pena, alle istituzioni scolastiche, agli orfanotrofi ed enti religiosi di prodotti editoriali e di dotazioni informatiche non più commercializzati e non più idonei alla commercializzazione. Resta ferma la deducibilità del costo di tali beni.

Nel **rigo RG2, colonna 1**, va indicato l'ammontare dei ricavi per i quali è stata emessa fattura nel corso dell'anno 2013 a norma dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972.

La **colonna 2 del rigo RG2** va utilizzata dai soggetti che esercitano anche attività di agriturismo, ai sensi della L. 96/2006, e che determinano il reddito secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, L. 413/1991, per indicarvi l'ammontare dei ricavi derivanti dall'esercizio di detta attività.

Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del codice civile, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali.

Tali soggetti, ai fini della determinazione del reddito attribuibile all'attività di agriturismo, devono indicare nel rigo RG22, colonna 1, il 75% dei ricavi quali costi forfetariamente riconosciuti.

La **colonna 3** va utilizzata dai soggetti che esercitano attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 89/2014, che determinano il reddito secondo i criteri previsti dal citato comma 1-bis, per indicarvi l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto derivanti dall'esercizio di dette attività, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo. Tali soggetti, ai fini della determinazione del reddito attribuibile a tale attività, devono indicare nel **rigo RG22, codice 25**, il 75% dei corrispettivi quali costi forfetariamente riconosciuti.

Rigo RG3

RG3 Altri proventi considerati ricavi

,00

Nel **rigo RG3** va indicato l'ammontare dei proventi considerati ricavi, diversi da quelli di cui alle lettere art. 85 comma 1 lettere a) e b), art. 85 comma 2 Tuir (indicati al rigo RG2).

Non vanno indicati in questo rigo i ricavi previsti dalle lettere c), d) ed e) del comma 1 dello stesso articolo 85, ma soltanto l'utile netto derivante dalla negoziazione dei titoli ivi indicati.

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. Devono essere considerate anche le norme antielusive relative al cosiddetto dividend washing di cui ai commi 3bis e 3ter dell'art. 109 del Tuir.

Rigo RG5

RG5	Ricavi non annotati nelle scritture contabili	Parametri e studi di settore 1	Maggiorazione 2	3
		,00	,00	,00

Nel rigo RG5 va indicato:

Colonna 1	l'ammontare dei ricavi determinati in base ai parametri o studi di settore, cui il contribuente intende adeguarsi senza applicazione di sanzioni.
Colonna 2	per gli studi vecchi (esclusi quindi quelli nuovi o revisionati per i quali l'adeguamento è sempre gratuito), l'art. 2, comma 2-bis, D.P.R. 195/1999 prevede che se l'adeguamento comporta l'indicazione in dichiarazione di ricavi non annotati nelle scritture contabili in misura superiore al 10% degli stessi, a colonna 2, deve essere riportato l'importo della maggiorazione pari al 3% di tale differenza. La maggiorazione deve essere pagata entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sui redditi, utilizzando il codice tributo "2118".
Colonna 3	l'ammontare dei ricavi che non sono stati annotati nelle scritture contabili, compreso l'importo di colonna 1.

L'adeguamento agli studi di settore ai fini Iva va indicato nell'apposita sezione contenuta nel quadro RQ "Adeguamento agli studi di settore ai fini Iva".

SEZIONE XXI Adeguamento agli Studi di Settore ai fini IVA	RQ80	Maggiori corrispettivi 1	Imposta 2
		,00	,00

Rigo RG6

RG6	Plusvalenze patrimoniali	(di cui 1	2
		,00	,00

Nel **rigo RG6** va indicato l'ammontare delle plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 Tuir, afferenti i beni relativi all'impresa, diversi da quelli la cui cessione genera ricavi.

L'impresa consegue una plusvalenza tassabile da indicare al rigo RG5 quando cede nel corso dell'anno un bene strumentale (o realizza un risarcimento per la perdita o il danneggiamento dello stesso) e risulta essere positiva la differenza tra:

PLUSVALENZA TASSABILE = PREZZO DI REALIZZO – VALORE RESIDUO

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.M. 213/2007, le plusvalenze di cui all'art. 86, comma 1, del Tuir, relative ai beni strumentali alla produzione del reddito delle società agricole che abbiano optato per il regime di cui all'art. 1, comma 1093, Tuir, acquisiti nel corso di periodi d'imposta per i quali è efficace l'opzione, non concorrono alla formazione del reddito di detti periodi d'imposta. Il comma 2 del suddetto articolo 5, prevede però che tali plusvalenze, se riferite a beni strumentali acquisiti in periodi d'imposta precedenti a quello di esercizio dell'opzione, concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio. In tal caso, le stesse

si determinano come differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di esercizio dell'opzione.

Ai sensi **dell'art. 86, comma 4**, del Tuir, le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2 dell'art. 86, concorrono a formare il reddito:

- per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate;
- a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto **se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.**

RIF. NORMATIVO	DESCRIZIONE
Art. 86, comma 4 Tuir	Cessione a titolo oneroso di beni strumentali
Art. 86, comma 4 Tuir	Risarcimento , anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento di beni strumentali
Art. 86, comma 2 Tuir	Cessione a titolo oneroso di aziende possedute da almeno 3 anni
Art. 88 comma 2 Tuir	Sopravvenienza attive derivanti dal risarcimento, anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento di beni strumentali , conseguito per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

L'opzione 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 attive sono state conseguite, compilando il prospetto delle "Plusvalenze e sopravvenienze attive" contenuto nel quadro RS.

Pertanto:

- nel **rigo RG6 colonna 1** va indicato l'intero ammontare delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze conseguite nell'anno e/o la quota costante delle plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86, comma 4 del Tuir;
- nel **rigo RG6 colonna 2** va riportato oltre all'importo di colonna 1, anche quello relativo alle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 comma 2 del Tuir, costituite dalle indennità di cui alla lett. b) comma 1, art. 86 del Tuir conseguite per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

Nel corrispondente **quadro RS**, in caso di scelta della rateizzazione il contribuente dovrà indicare:

- nel **rigo RS7, colonna 1** (plusvalenza) o **2** (sopravvenienza) l'importo complessivo da rateizzare;
- al **rigo RS8 colonna 1** la quota costante della plusvalenza realizzata; al **rigo RS8 colonna 2** la quota costante della sopravvenienza conseguita.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Alfa snc ha ceduto nel corso dell'anno 2015 un macchinario (acquistato nell'anno 2004) ad un prezzo di 120.000 euro e costo fiscale residuo per 40.000 euro, e decide di rateizzare la plusvalenza in cinque esercizi.

RG6 Plusvalenze patrimoniali		(di cui ¹ 16.000 ,00) ² 16.000 ,00
Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS7 Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	80.000 ,00 e 88, comma 2 ² ,00
	RS8 Quota costante degli importi di rigo RS7	16.000 ,00 ,00
	RS9 Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir	,00
	RS10 Quota costante dell'importo di rigo RS9	,00

La scelta effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui le plusvalenze sono state re-
alizzate è vincolante. Per effettuare il computo dei giorni di possesso dei beni (utile ai fini del calcolo del
triennio) è necessario verificare la data di consegna del bene all'impresa fino alla data di consegna al nuovo
acquirente quale risulta dai documenti di trasporto.

Per i beni immobili si deve far riferimento alla data di stipula dell'atto, mentre per i beni in leasing il com-
puto dei tre anni va fatto considerando anche il periodo in cui il bene era detenuto il leasing.

Rigo RG7

RG7 Sopravvenienze attive

,00

Nel **rigo RG7** va indicato l'ammontare delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 del Tuir, ad esclusione
di quelle previste nel comma 2 (da indicare nel **rigo RG6, colonna 2**).

In particolare vanno indicati al **rigo RG7**:

- ricavi e proventi conseguiti a fronte di spese, perdite, o oneri dedotti in precedenti esercizi;
- ricavi o altri proventi percepiti per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il
reddito in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di costi, spese, oneri e passività iscritte in bilanci in precedenti esercizi;
- risarcimento danni, anche in forma assicurativa diversi da quelli che costituiscono reddito ai sensi
dell'art. 85, comma 1 lett. f) o plusvalenza ai sensi dell'art. 86, comma 1 del Tuir;
- proventi in danaro e in natura **incassati** a titolo di contributo o di liberalità (contributi in c/capitale);
- cessione contratto di leasing (ai sensi dell'art. 88 comma 5 "in caso di cessione del contratto di loca-
zione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva". Il valore normale da as-
soggettare a tassazione deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto
e del prezzo stabilito per il riscatto, attualizzati alla data della cessione).



CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

L'art. 88, comma 3, lett. b) Tuir prevede che i proventi in denaro o in natura
conseguiti a titolo di contributo o liberalità, esclusi i contributi in conto
esercizio, quelli spettanti in base a contratto (in denaro o in natura) e quelli
destinati all'acquisto di beni ammortizzabili (contributi in c/impianti), concorrono a
formare il reddito, a scelta del contribuente:

- nell'esercizio in cui sono incassati;
- in quote costanti in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto.

La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti va ef-
fettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i proventi sono stati
incassati, compilando l'apposito prospetto delle "Plusvalenze e sopravvenienze attive"
contenuto nel quadro RS.



Nel **rigo RG7** devono essere indicate le quote di competenza del 2015 di
sopravvenienze rateizzate relative ad esercizi precedenti.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Beta sas ha incassato nel 2011 a titolo di contributo in c/capitale da un ente pubblico l'importo di 150.000 euro che ha deciso di rateizzare in 5 esercizi; nel 2015 ha incassato un altro contributo un altro contributo di 90.000 euro che ha deciso di rateizzare in 2 esercizi.

RG7 Sopravvenienze attive	75.000	,00

Al **rigo RG6** va indicata la quota di competenza del 2015 della sopravvenienza rateizzata in precedenti esercizi (30.000 euro) e la quota costante della sopravvenienza attiva incassata nel 2015 (45.000 euro).

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS7	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS8	Quota costante degli importi di rigo RS7	,00		,00
	RS9	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir		90.000	,00
	RS10	Quota costante dell'importo di rigo RS9		45.000	,00

Ai rigo RS9 va indicato l'importo del contributo in c/capitale incassato nel 2015 (90.000 euro), mentre al rigo RS10 va indicata la quota costante di cui al rigo RS9.

Rigo RG8

RG8 Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale	,00

Nel **rigo RG8** va indicato il valore delle rimanenze finali alla data del 31 dicembre 2014 relative a:

- materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti (art. 92, comma 1 e 92 bis del Tuir);
- prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale (art. 92, comma 6, del Tuir).

Rigo RG9

RG9 Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93)	,00

Nel **rigo RG9** va indicato il valore delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione (art. 93 del Tuir).



Per tali rimanenze deve essere redatto un prospetto da cui risulti distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, l'indicazione degli estremi del contratto, le generalità e la residenza del committente, la scadenza prevista, gli elementi tenuti a base per la valutazione e la collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa. Tale prospetto deve essere conservato dal contribuente fino al termine entro il quale l'Agenzia delle entrate può esercitare l'attività di accertamento. *Vedi commento rigo RF13.*

Rigo RG10

Altri componenti positivi	1	2	3	4	5	6	
	7	8	9	10	11	12	
	13	14	15	16	17	18	
	19	20	21	22	23	24	
	25	26	27	28	29	30	
	31	32	33				

Nel rigo RG10 vanno indicati gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, individuati dai seguenti codici:

1	I dividendi (diversi da quelli indicati con il codice 8), e gli interessi attivi (da depositi, c/c aziendali, finanziamenti, dilazioni di pagamento), di cui all'art. 89 del Tuir. Gli utili comunque distribuiti dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, del Tuir, così come la remunerazione percepita relativamente ai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto di capitale o misto, rilevano: - per il 40% del loro ammontare, se formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007; - per il 49,72%, se formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. La stessa concorrenza limitata si applica alla remunerazione percepita relativamente ai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza allorché sia previsto un apporto di capitale e misto.
2	Vanno indicati 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 determinato sulla base delle seguenti disposizioni: - dei redditi fondiari, per gli immobili situati nel territorio dello Stato; - ai sensi dell'art. 70, comma 2, del Tuir, per gli immobili situati all'estero. Ad esempio, nel caso in cui l'immobile, appartenente all'impresa venga dato in locazione a terzi, ai sensi dell'art. 90 del Tuir se il canone di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15%, delle spese documentate di manutenzione ordinaria, risulta superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari al canone di locazione al netto di tale riduzione. Pertanto il reddito dell'immobile da indicare al rigo RG10 è pari al maggiore tra: - la rendita catastale rivalutata del 5%; - il canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria (nel limite del 15% del canone stesso). IL CASO PRATICO - Canone locazione annuo: 12.000 euro - Rendita catastale rivalutata: 1.500 euro - Spese manutenzione ordinaria sostenute: 400 euro Limite di deducibilità delle spese di manutenzione = 15% * 12.000 € = 1.800 € Reddito imponibile da indicare nel rigo RG10 codice 2 = 11.600 euro Per gli immobili "patrimonio" riconosciuti di interesse storico o artistico il reddito medio ordinario è ridotto del 50% e non trova applicazione l'art. 41 Tuir, che prevede l'aumento di un terzo del reddito relativo a unità immobiliari tenute a disposizione. Inoltre, il reddito derivante dalla locazione degli immobili "patrimonio" riconosciuti di interesse storico o artistico è determinato in misura pari al maggiore tra il valore del canone risultante dal contratto di locazione, ridotto del 35%, ed il reddito medio ordinario dell'immobile ridotto del 50%.

QUADRO RG – REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Componenti positive

	Il comma 10-bis dell'articolo 8 D.L. 192/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 11/2015, ha previsto che nelle more dell'attuazione, per l'annualità 2015, del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti di cui all'articolo 11, comma 5, L. 431/1998, e successive modificazioni, e dell'effettiva attribuzione delle risorse alle regioni, e comunque fino al centovesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della legge di conversione del predetto decreto n. 192 del 2014, al fine di consentire il passaggio da casa a casa per i soggetti interessati dalle procedure esecutive di rilascio per finita locazione di cui all'articolo 4, comma 8, D.L. 150/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 15/2014, il competente giudice dell'esecuzione, su richiesta della parte interessata, può disporre la sospensione dell'esecuzione di dette procedure.
3	va indicato il 60% del reddito nel caso di locazione di alloggi sociali. L'agevolazione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.
4	i canoni derivanti dalla locazione di immobili strumentali per natura, ovvero gli immobili non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (categorie catastali B, C, D, E A10), qualora gli stessi siano stati inclusi tra i beni dell'impresa nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'Iva, confluiscono nel reddito d'impresa senza alcuna deduzione, mentre i relativi costi sono deducibili.
6	i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento di danni consistenti nella perdita dei citati redditi. Non vanno indicati: • indennità relative a redditi prodotti in più anni, per le quali è stata richiesta la tassazione separata; • risarcimento dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte.
7	va indicato l'ammontare dell'incentivo fiscale derivante dalla revoca dell'agevolazione Tremonti-ter (art. 5 D.L. 78/2009), determinato in misura pari al corrispettivo o al valore normale dei beni oggetto dell'agevolazione, fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento. Per effetto della revoca dell'agevolazione il reddito imponibile, relativo al periodo di imposta in cui si verifica la cessione dei beni oggetto dell'investimento a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo è aumentato avuto riguardo al corrispettivo dei beni ceduti (Circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 dell'Agenzia delle entrate); deve essere, inoltre, indicato il recupero della maggiore agevolazione fruita per effetto di contributi in conto impianti percepiti in un esercizio successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento agevolato.
8	gli utili provenienti da un soggetto estero residente in Stati e territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, Tuir, se relativi a redditi non assoggettati a tassazione separata (quadro RM). Si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili
9	i redditi imputati da Trust trasparenti o misti di cui l'impresa risulta beneficiaria.
10	gli utili che sono stati oggetto di agevolazione per le imprese che hanno sottoscritto o hanno aderito a un contratto di rete, nell'ipotesi in cui, ai sensi dell'articolo 42, comma 2-quater del D.L. 78/2010, nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, la riserva appositamente istituita sia stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite ovvero sia venuta meno l'adesione al contratto di rete
11	la plusvalenza determinata unitariamente in base al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, a seguito del trasferimento all'estero che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (art. 166 Tuir). Tale ammontare non deve tener conto della plusvalenza soggetta a tassazione separata

12	i redditi imputati per trasparenza dai fondi immobiliari, anche di diritto estero (art. 13 D.Lgs. 44/2014), diversi da quelli di cui al comma 3 dell'art. 32 DL 78/2010, come modificato dall'art. 8 DL 70/2011, e dalle società di investimento a capitale fisso (SICAF) che investono in beni immobili nelle misure indicate dalle disposizioni civilistiche (art. 9 del d.lgs. 44/2014), qualora il partecipante, diverso dai soggetti indicati nel suddetto comma 3, possieda quote di partecipazione in misura superiore al 5 per cento del patrimonio del fondo o della società.
13	la quota dei contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili, nell'ipotesi in cui il costo dei beni sia registrato al lordo dei contributi ricevuti
14	gli interessi e altri proventi derivanti dal possesso di obbligazioni e titoli similari. Nel caso in cui tali interessi e proventi siano stati assoggettati ad imposta sostitutiva, gli stessi concorrono a formare il reddito d'impresa e l'imposta sostitutiva si intende versata a titolo d'acconto
15	la quota imponibile degli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, Tuir, qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole. Tale quota è pari al 40% dei dividendi formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 ovvero la quota pari al 49,72% dei dividendi formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.
99	gli altri componenti positivi non espressamente elencati

Nella colonna 33 del rigo RG10 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30 e 32.

Rigo RG11

RG11 Reddito determinato ai sensi dell'art. 32 del TUIR per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al c. 1093 della L. 296/2006	,00

Nel **rigo RG11** va indicato il reddito delle società agricole di cui all'art. 2 D.Lgs. 99/2004, che hanno esercitato l'opzione prevista dall'art. 1, comma 1093, L. 296/2006.

Rigo RG12

RG12 Totale componenti positivi (sommare gli importi da rigo RG2 a RG11)	,00

Nel **rigo RG12** va indicato il totale delle componenti positive, risultante dalla somma degli importi indicati nei rigi da RG2 a RG11.

COMPONENTI NEGATIVE

Righi RG13-RG14

RG13 Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi di durata non ultrannuale	,00
RG14 Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	,00

Nei righi RG13 ed RG14 va riportato il valore delle esistenze iniziali al 1° gennaio 2015 rispettivamente di:

- materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti, nonché prodotti in corso di lavorazione e servizi di durata non ultrannuale;
- opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

Rigo RG15

RG15 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci

,00

In tale rigo va indicato il costo d'acquisto di competenza 2015 relativamente a materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, incluse le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa.

Rigo RG16

RG16 Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo

,00

In tale rigo va indicato l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato e di lavoro autonomo imputate secondo il criterio di competenza.

Nel vanno indicati, relativamente ai lavoratori dipendenti e assimilati:

- l'ammontare complessivo di quanto corrisposto a titolo di **retribuzione** al lordo dei **contributi assistenziali e previdenziali** (compresi i contributi versati alla gestione separata dell'INPS) a carico del dipendente e del datore di lavoro nonché delle ritenute fiscali;
- le quote di **accantonamento per indennità di quiescenza** e di previdenza maturate nel periodo d'imposta, nonché la parte di indennità per la cessazione del rapporto di lavoro non coperta da precedenti accantonamenti e l'ammontare dei relativi acconti e anticipazioni;
- l'importo deducibile delle quote di accantonamento annuale al Tfr destinate a forme pensionistiche complementari (art. 105, comma 3, Tuir): 4% per le imprese con almeno 50 addetti, 6% per le imprese con meno di 50 addetti;
- le somme erogate agli iscritti ai fondi di previdenza del personale dipendente, nella misura percentuale corrispondente al rapporto tra la parte del fondo pensione interno assoggettata a tassazione e la consistenza complessiva del medesimo fondo risultante alla fine dell'esercizio precedente all'erogazione delle prestazioni;
- i **premi pagati alle compagnie di assicurazione** che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno;
- le spese di **vitto e alloggio** sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e assimilati;
- le spese e i canoni di locazione relativi ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, integralmente deducibili per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento del dipendente e per i due successivi. Per il medesimo periodo di tempo, tali immobili sono considerati strumentali ai fini delle imposte sui redditi (artt. 95, comma 2, e 43, comma 2, Tuir).



REGIME DELLE SPESE DI TRASFERITA

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le **trasferte effettuate fuori dal territorio comunale** dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a:

- 180,76 euro; il predetto;
- 258,23 euro, per le trasferte all'estero.

Il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista e, qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 o 20 cavalli fiscali, se con motore diesel.

Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

Per le **trasferte effettuate nel territorio comunale** le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%.

Le **imprese autorizzate all'autotrasporto merci**, al posto della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dai propri dipendenti fuori dal territorio comunale, possono dedurre un importo forfetario giornaliero di 59,65 euro, (95,80 euro per le trasferte all'estero), al netto delle spese di viaggio e trasporto.

Le spese per prestazioni di lavoro dipendente possono essere dedotte anche qualora si sia provveduto globalmente all'annotazione delle stesse nelle scritture contabili previste dall'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi sempre che, se erogate, risultino regolarmente annotate nella contabilità prevista dalla legislazione speciale sul lavoro.

Rigo RG17

RG17 Utili spettanti agli associati in partecipazione

,00

In tale rigo va indicata la remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione e a contratti di cui all'art. 2554, co. 1, c.c., con apporto esclusivo di opere e servizi.

Rigo RG18

RG18 Quote di ammortamento

,00

In tale rigo va riportato l'ammontare deducibile delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali ed immateriali, strumentali all'esercizio di impresa, di cui agli articoli 102 e 103 Tuir.

A tal proposito si riportano alcuni casi in cui la deducibilità delle quote di ammortamento è limitata:

- **Autoveicoli**

Le quote di ammortamento relative ai veicoli non strumentali sono deducibili nel limite del 20% (80% per gli agenti di commercio) con un costo fiscalmente riconosciuto del mezzo pari a 18.075,99 euro (25.822,84 euro per gli agenti di commercio).

- **Telefoni**

Le quote di ammortamento relative alla telefonia mobile e fissa sono deducibili nel limite dell'80% del loro ammontare.

- **Fabbricati strumentali**

A partire dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, è fatto divieto di ammortizzare dal punto di vista fiscale il costo del terreno sui cui insiste il fabbricato strumentale. Il valore ammortizzabile fiscalmente è quindi pari al costo del fabbricato al netto di quello del relativo terreno sottostante, in considerazione del principio che i terreni non dovrebbero essere assoggettati ad ammortamento poiché di utilizzo illimitato.

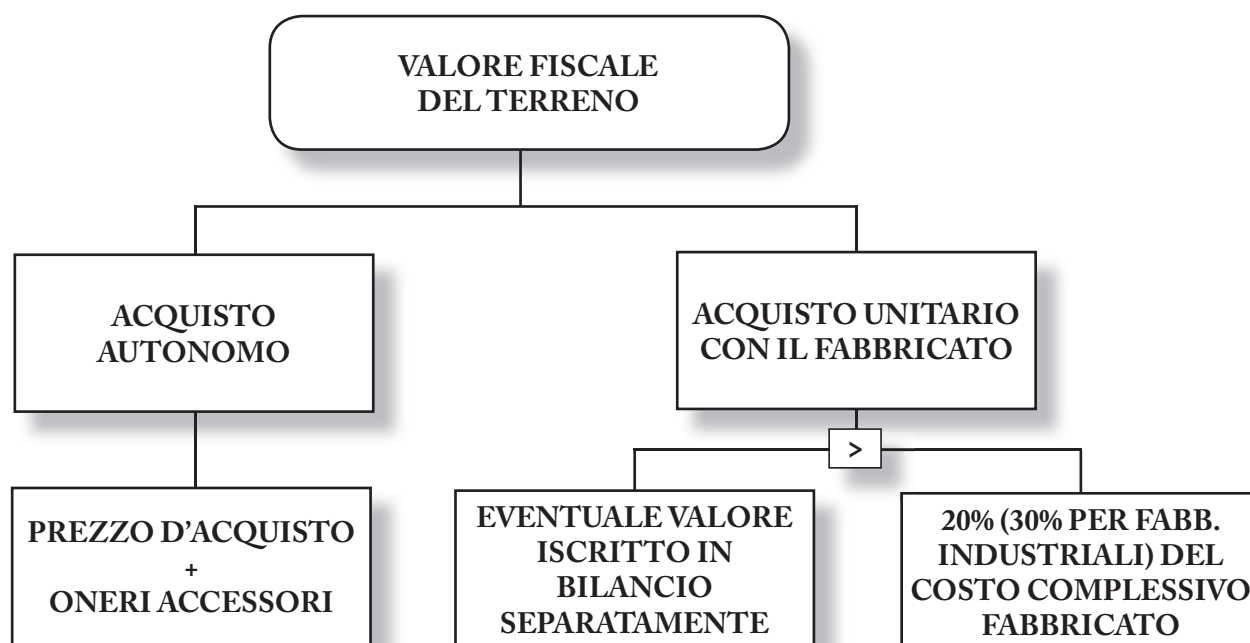
Oggetto della norma sono esclusivamente i fabbricati strumentali, siano essi industriali o non, e non i c.d. immobili impianto, cioè quegli impianti fissati al suolo ma classificabili quali impianti autonomi soggetti a specifica aliquota di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988 distinta da quella del fabbricato (ad esempio centrali idroelettriche, impianti di distribuzione dei carburanti, ...).

Come precisato dalla CM 1/2007, le disposizioni si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cie-lo-terra" (ovvero immobili che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale).

Per determinare il valore fiscale da attribuire al terreno, per rendere indeducibile la relativa quota di ammortamento, è necessario distinguere tra:

- **acquisto autonomo dell'area**, e successiva realizzazione del fabbricato $\Rightarrow$ il valore dell'area è costituito dal relativo costo d'acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione;
- **acquisto dell'area unitamente al fabbricato** (anche se nell'atto di acquisto è stato evidenziato il prezzo attribuibile all'area) $\Rightarrow$ il valore del terreno è determinato in via forfetaria dal maggior importo tra l'eventuale valore iscritto in bilancio ed il 20% (30% per i fabbricati industriali – cioè quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni) del costo complessivo dell'immobile.

Nella determinazione del valore del fabbricato non rilevano gli eventuali costi incrementativi capitalizzati e le eventuali rivalutazioni effettuate, ma il valore rilevante è costituito dal costo iniziale iscritto nell'anno di acquisto del fabbricato.



Determinato il valore fiscale dell'area, il valore fiscale del solo fabbricato emerge quale differenza tra valore complessivo dell'immobile (comprensivo di costi capitalizzati, rivalutazioni, ...) e valore del terreno.

La quota di ammortamento deducibile dal punto di vista fiscale sarà quella determinata applicando l'aliquota prevista al solo valore fiscale del fabbricato, con la necessità di riprendere a tassazione l'eventuale differenza rispetto l'ammortamento imputato a bilancio.

Rigo RG19

RG19 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46

,00

Sulla base di quanto previsto dall'art. 102, comma 5, Tuir, in tale rigo va riportato il costo dei beni strumentali di valore unitario non superiore a 516,46 euro interamente dedotto nell'esercizio, in alternativa all'applicazione dei coefficienti di ammortamento.

Rigo RG20

RG20 Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali

,00

Nel rigo RG20 vanno indicati i canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali.

L'art. 102, comma 7, Tuir che disciplina la deducibilità dei contratti di leasing relativi ai beni mobili strumentali, prevede che:

- per i contratti di leasing stipulati **fino al 28 aprile 2012**, la deducibilità dei canoni è condizionata al rispetto del requisito della durata minima del contratto che non deve essere inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- per i contratti stipulati dal **29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013**, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto ministeriale. Di conseguenza, in caso di contratto di leasing con durata pari o superiore a quella minima fiscale, la deduzione dei canoni seguirà la durata contrattuale (e quindi le imputazioni a conto economico). In caso di leasing con durata inferiore al minimo fiscale, le quote dei canoni eccedenti saranno riprese a tassazione durante la vita contrattuale, per essere poi dedotte in via extracontabile solo al termine del contratto, nei limiti dell'importo massimo deducibile annualmente;
- per i contratti stipulati dal **1 gennaio 2014** il periodo minimo di riferimento per la deduzione dei canoni passa da 2/3 a 1/2 del periodo di ammortamento fiscale, fatto eccezione per le autovetture non strumentali e non assegnate, per le quali la deduzione è ancora in 4 anni.

Per quanto riguarda i contratti di leasing aventi ad oggetto autoveicoli aziendali a deducibili limitata (art. 164, comma 1, lett. b) Tuir), oltre ai limiti di deducibilità di cui sopra, i canoni di locazione sono deducibili con le seguenti limitazioni: 20% (80% per agenti e rappresentanti di commercio) da proporzionarsi entro un tetto di spesa fiscalmente riconosciuto di 18.075,99 euro (25.822,85 euro per agenti e rappresentanti di commercio) per autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per motocicli, 2.065,83 euro per ciclomotori.

Rigo RG21

RG21 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati

Spese eccedenti
il valore normale

1

,00

2

,00

QUADRO RG – REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Componenti negative

Nel rigo RG21, colonna 2, vanno indicate le spese e gli altri componenti negativi, di cui all'art. 110, commi 10 e 12-bis, Tuir, derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori individuati con il predetto decreto, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'art. 110 Tuir. Nella colonna 1, va indicata la quota delle predette spese e altri componenti negativi eccedenti il valore normale per i quali, per effetto della esclusione di cui all'art. 110, comma 11, Tuir, non opera l'indeducibilità prevista dai citati commi 10 e 12-bis del medesimo articolo; tale quota va ricompresa anche nella colonna 2. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

**Novità Legge di Stabilità 2016**

La legge di Stabilità 2016 ha disposto l'abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 Tuir: i costi in esame saranno pertanto equiparati a quelli relativi ad operazioni interne con applicazione delle ordinarie disposizioni presenti nel Tuir.

Rigo RG22

RG22 Altri componenti negativi	1	2		3	4		5	6		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	

Nel rigo RG22 vanno indicati gli altri componenti negativi deducibili, individuati dai seguenti codici:

1	l'importo relativo alla deduzione forfetaria per i soggetti che esercitano anche attività di agriturismo.
2	la perdita netta derivante dalla negoziazione di azioni, quote di partecipazione in società ed enti di cui all'art. 73 Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di strumenti finanziari similari alle azioni, di obbligazioni e di 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. Si precisa che nella determinazione della perdita netta va tenuto conto delle disposizioni antielusive, di cui ai commi 3bis e 3ter dell'art. 109 Tuir(c.d. Dividend washing)
3	i canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio nonché i canoni di locazione finanziaria diversi da quelli indicati nel rigo RG20
4	la quota degli interessi passivi deducibile, ai sensi dell'art. 61 Tuir, corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

5	le minusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze passive e le perdite di cui all'art. 101 Tuir (si ricorda che le minusvalenze patrimoniali derivanti dalla destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa sono indeducibili). Ai sensi dell'art. 5, comma 1, DM 213/2007, le minusvalenze di cui all'art. 101, comma 1, del Tuir, relative ai beni strumentali alla produzione del reddito delle società agricole che hanno optato per il regime di cui all'art. 1, comma 1093, Tuir, acquisiti nel corso di periodi d'imposta per i quali è efficace l'opzione, non concorrono alla formazione del reddito di detti periodi d'imposta. Il comma 2 del suddetto articolo 5 prevede però che tali minusvalenze, se riferite a beni strumentali acquisiti in periodi d'imposta precedenti a quello di esercizio dell'opzione, concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio. In tal caso, le stesse si determinano come differenza tra il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di esercizio dell'opzione ed il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione.
6	le imposte deducibili e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria
7	le spese relative a studi e ricerche, pubblicità e propaganda e altre spese relative a più esercizi deducibili ai sensi dell'art. 108 Tuir. Il corrispettivo in denaro o in natura corrisposto nei limiti dell'importo annuo non superiore a 200.000 euro, in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce spesa di pubblicità ai sensi dell'art. 108, comma 2, Tuir. In tale voce vanno compresi: • l'intero ammontare o la quota costante delle spese relative a studi e ricerche, pubblicità e propaganda; • la quota imputabile all'esercizio delle altre spese relative a più esercizi. Le spese di pubblicità sostenute dalle società farmaceutiche attraverso congressi e convegni sono deducibili nella misura del 20%. Con il medesimo codice va altresì indicata la somma delle quote imputabili all'esercizio relative alle predette spese sostenute negli esercizi precedenti
8	le spese di rappresentanza, compreso il 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande che si qualificano come spese di rappresentanza, deducibili ai sensi dell'art. 108, comma 2, secondo periodo, del Tuir; tale importo va evidenziato anche in colonna 1. Per approfondimenti sulla disciplina fiscale delle spese di rappresentanza si rimanda al commento del rigo RF23 del capitolo dedicato al quadro RF. Per le imprese di nuova costituzione, le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo; in tal caso in questa colonna deve essere anche riportata la quota delle suddette spese, indicate nel quadro RS, rigo RS26, divenute deducibili nel presente periodo d'imposta.
9	le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande non qualificabili quali spese di rappresentanza, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95 del TUIR, per la quota deducibile ai sensi del comma 5 dell'art. 109 del TUIR;
10	la deduzione forfetaria delle spese non documentate riconosciuta per effetto dell'art. 66, comma 4, Tuir, agli intermediari e rappresentanti di commercio e agli esercenti le attività indicate all'art. 1, comma 1, del D.M. 13 ottobre 1979. Tale deduzione va calcolata applicando all'ammontare dei ricavi le seguenti percentuali: • 3% dei ricavi fino a 6.197,48 euro; • 1% dei ricavi oltre 6.197,48 euro e fino a 77.468,53 euro; • 0,50% dei ricavi oltre 77.468,53 euro e fino a 92.962,24 euro

11	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, in quanto esenti, nella determinazione del reddito, queste sono deducibili con le modalità previste dai commi 5 e 6 dell'art. 109 Tuir
12	le spese e le erogazioni liberali di cui alle lettere e), f), per la quota delle stesse che non danno diritto al credito d'imposta "Art- bonus" (art. 1, decreto-legge n. 83 del 2014), i), m), n), o) e o-ter) del comma 2 dell'art. 100 Tuir, nei limiti ed alle condizioni ivi indicate. La lettera i) prevede che le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate in favore di Onlus sono deducibili nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi
13	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. 102, comma 6, Tuir: nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, risultanti all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (si veda commento rigo RF24.
14	l'importo pari al 10% dell'IRAP, versata nel 2015 sia a titolo di saldo (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto, con la precisazione che gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento (CM 16/2009)
15	l'ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del D.L. 446/1997. Si precisa che gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione e di attività di accertamento, come confermato dalla circolare n. 16 del 14 aprile 2009.

Deduzione dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente dalle imposte sui redditi

L'art. 2, co. 1, D.L. 201/2011, convertito con modificazione dalla L. 214/2011, ha previsto la deducibilità, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012, ai fini delle imposte sui redditi (Irpef, Ires e relative addizionali) dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. a), co. 1-bis, co. 4-bis, co. 4-bis-1 D.Lgs. 446/1997.

Questa deduzione analitica si aggiunge a quella prevista dall'art. 6 D.L. 185/2008 relativa al 10% dell'Irap corrisposta nel periodo di imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati (al netto di quelli attivi e proventi assimilati). Le due deduzioni sono quindi fra loro cumulabili nelle ipotesi in cui nel periodo di imposta di riferimento siano stati sostenuti contestualmente sia interessi passivi che spese per il personale dipendente e assimilato. La deduzione analitica è riconosciuta a condizione che, nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento a saldo o acconto, abbiano concorso alla formazione della base imponibile Irap, spese per lavoro dipendente e assimilato (amministratori, collaboratori coordinati e continuativi, ...). Per quanto riguarda gli acconti, essi rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta.

Per calcolare la deduzione bisogna determinare la parte dell'Irap pagata nell'esercizio riferibile alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, sia con riferimento all'anno relativo al saldo che a quello relativo all'acconto.

Esempio

	2014	2015
valore della produzione	900.000	1.400.000
costo lavoro dipendente	300.000	600.000
costo lavoro assimilato	1 50.000	250.000
deduzioni art. 11	(80.000)	(150.000)
quota %	45,12%	56,00%

Ipotizzando una situazione come sopra, con saldo Irap 2014 versato nel 2015 per 6.000 euro e acconti 2015 per 18.000 euro (con Irap di competenza pari a 48.000 euro), la quota Irap deducibile dalle imposte sui redditi è così determinata: $6.000 \text{ €} * 45,12\% + 18.000 \text{ €} * 56\% = 12.787 \text{ €}$.

Nell'ipotesi in cui nel 2015 siano stati sostenuti anche interessi passivi, l'ulteriore deduzione forfetaria del 10% va determinata su 24.000 euro, per un importo complessivamente deducibile dalle imposte sui redditi pari a: $10\% * 24.000 \text{ €} + 12.787 \text{ €} = 15.187 \text{ €}$.

16	la deduzione forfetaria delle spese non documentate a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del comune in cui ha sede l'impresa
17	la deduzione forfetaria delle spese non documentate prevista dall'art. 66, comma 5, del TUIR a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti
18	la deduzione forfetaria delle spese non documentate prevista dall'art. 66, comma 5, del TUIR a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre l'ambito della regione o delle regioni confinanti;



DEDUZIONE FORFETARIA AUTOTRASPORTATORI

Gli importi della deduzione forfetaria di costi non documentati prevista per gli autotrasportatori di cose per conto terzi per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore sono fissati per il 2014 (e presumibilmente anche per il 2015) nelle seguenti misure:

- 15,40 euro per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa (codice 16)
- 44 euro per i trasporti all'interno della Regione e delle Regioni confinanti (codice 17)
- 73 euro per i trasporti effettuati oltre tale ambito (codice 18).

La legge di Stabilità 2016 ha previsto, a decorrere dal 2016, che tali deduzioni spettano:

- In un'unica misura per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il territorio del Comune dove a sede l'impresa;
- Nella misura del 35% del predetto importo per i trasporti effettuati all'interno del Comune dove ha sede l'impresa.

QUADRO RG – REDDITO D'IMPRESA IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Componenti negative

19	l'ulteriore deduzione dal reddito a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi prevista in misura forfetaria annua di euro 154,94, per ciascun motoveicolo e autoveicolo utilizzato nell'attività d'impresa, avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi
20	le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica e da altri eventi straordinari – anche se avvenuti in altri Stati – per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati e enti individuati con appositi provvedimenti
21	la deduzione forfetaria prevista dall'art. 34 L. 183/2011, riconosciuta agli esercenti impianti di distribuzione di carburanti per uso di autotrazione. In base a detta disposizione, il reddito di tali soggetti è ridotto dell'importo derivante dall'applicazione di percentuali stabilite ai ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), del Tuir, in reazione soltanto ai ricavi relativi all'attività di cessione di carburante, con esclusione, quindi, dei ricavi derivanti da altre attività, anche accessorie, esercitate (quali, ad esempio, gestioni di bar, officina e altre prestazioni di servizi): 1,1% dei ricavi, fino a 1.032.000 euro 0,6% dei ricavi, oltre a 1.032.000 euro e fino a 2.064.000 euro 0,4% dei ricavi, fino a 1.032.000 euro IL CASO PRATICO Ricavi da cessione carburante: 850.000 euro Altri ricavi: 150.000 euro Deduzione forfetaria: 1,1% * 850.000 = 9.350 euro
22	le perdite imputate per trasparenza dai fondi immobiliari, anche di diritto estero (art. 13 D.Lgs. 44/2014), diversi da quelli di cui al comma 3 dell'art. 32 D.L. 78/2010, come modificato dall'art. 8 D.L. 70/2011, e dalle società di investimento a capitale fisso (SICAF) che investono in beni immobili nelle misure indicate dalle disposizioni civilistiche (art. 9 del D.Lgs. 44/2014), qualora il partecipante, diverso dai soggetti indicati nel suddetto comma 3, possieda quote di partecipazione in misura superiore al 5% del patrimonio del fondo o della società
23	il 20% delle imposte di seguito elencate, relative agli immobili strumentali, versate nel periodo d'imposta 2015: • imposta municipale propria (IMU); • imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano • imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento
24	l'importo relativo alla deduzione forfetaria per i soggetti che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1094, L. 296/2006, pari al 75% dei ricavi quali costi forfetariamente riconosciuti
25	l'importo relativo alla deduzione forfetaria per i soggetti che esercitano attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 89/2014, che determinano il reddito secondo i criteri previsti dal citato comma 1-bis, pari al 75% dei corrispettivi quali costi forfetariamente riconosciuti;
26	l'ammontare delle plusvalenze, già indicate nel rigo RG6, derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali di cui al citato comma 39. Il regime agevolato <i>Patent box</i> (vedi commento del rigo RG23) si estende anche alle plusvalenze da cessione. È infatti prevista l'esclusione dal reddito di impresa delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

Nella colonna 37 del rigo RG22 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34, 36.

Rigo RG23

RG23 Reddito detassato

(di cui ¹ ,00) ² ,00

Nel rigo RG23, **colonna 1**, va indicata la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che non concorre a formare il reddito, pari al:

- 30%, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014;
- 40%, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015;
- 50%, per i periodi d'imposta successivi (art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190).



PATENT BOX – L. 190/2014 (art. 1, commi da 37 a 45)

L'art. 1, co. 37-45, L. 190/2014 (legge Stabilità 2015) e il DM 30.7.2015 disciplinano un regime opzionale di tassazione agevolata (Patent box), fruibile da tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, per i redditi derivanti dall'u-

tilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali, quali:

- opere dell'ingegno (dal 1.1.2016: software protetto da copyright),
- brevetti industriali,
- marchi,
- disegni e modelli,
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Condizione necessaria per poter beneficiare del regime è lo **svolgimento di un'attività di ricerca e sviluppo** finalizzata alla produzione di beni agevolabili.

Il beneficio fiscale è fruibile mediante una **variazione in diminuzione dal reddito d'impresa** imponibile ai fini delle imposte dirette e Irap pari al **30%** - nel 2015 (40% nel 2016 e 50% dal 2017) - di una quota parte del reddito derivante dallo sfruttamento diretto o dalla concessione in uso del bene immateriale.

La relazione illustrativa al DM 30.7.2015 ha specificato che può beneficiare del regime agevolato di tassazione solo la quota parte del reddito determinata, mediante un procedimento indiretto, sulla base di un rapporto tra i costi di R&S sostenuti per la ricerca, il mantenimento, lo sviluppo del bene immateriale (c.d. costi qualificati), ed i costi complessivi sostenuti in R&S, mantenimento e sviluppo da parte dell'azienda.

$$\text{REDDITO AGEVOLABILE} = \frac{\text{COSTI QUALIFICATI}}{\text{COSTI COMPLESSIVI}} \times \text{REDDITI DA BENE IMMATERIALE}$$

L'Agenzia delle Entrate:

- con il **Provvedimento n.154278 del 1.12.2015**, ha indicato le modalità di accesso, i termini e lo svolgimento della procedura di ruling;

- con la **Circolare n. 36/E/2015**, ha fornito i primi chiarimenti sulle modalità e sugli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, sulle perdite prodotte e sulla disciplina delle operazioni straordinarie nell'ambito dell'agevolazione nonché sulle modalità di accesso alla **procedura di ruling**.

L'articolo 1, commi 39 e 40, della L. 190/2014, nonché le relative disposizioni attuative del D.M. 30 luglio 2015, stabiliscono infatti che, in caso di utilizzo diretto del bene immateriale, il conseguente contributo economico al reddito complessivo dell'impresa deve essere determinato sulla base di un apposito accordo di ruling.

Diversamente, la procedura di ruling è opzionale in caso di utilizzo indiretto nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione del bene immateriale agevolabile.

In particolare, mediante l'accordo di ruling possono essere determinati sia il reddito agevolabile derivante dall'uso indiretto del bene immateriale che la plusvalenza da escludere dal reddito di impresa, realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo.

Per quanto riguarda la determinazione del reddito, bisogna distinguere tra:

- **Concessione in uso a terzi del bene immateriale**

In tal caso il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti, diretti ed indiretti, ad essi connessi.

- **Uso diretto del bene immateriale**

In tal caso è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito di impresa.

La relazione illustrativa al DM 30 luglio 2015 ha chiarito che *“il contributo economico consiste in un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente. Tale approccio, di fatto, assume l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente. Pertanto, ai fini della normativa in esame, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile al fine di identificare la quota di reddito agevolabile”*.

Come sopra indicato, la determinazione di tale importo richiede obbligatoriamente la preventiva attivazione della procedura di ruling.

Quanto ai metodi applicabili per la determinazione del reddito del bene immateriale utilizzato direttamente, è necessario fare riferimento agli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE (linee guida dell'OCSE in materia di prezzi di trasferimento) (Provvedimento Ag. Entrate 145278/2015; risposte Telefisco 2016).

Il Patent box è un regime opzionale irrevocabile che **dura 5 anni**.

Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, quindi, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, per gli anni 2015 e 2016, l'opzione va comunicata all'Agenzia delle Entrate sulla base dello specifico modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 144042 del 10.11.2015. A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (quindi dal 2017), l'opzione dovrà essere invece comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorrerà dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferisce.

Nel **rigo RG23** colonna 2, oltre all'importo di colonna 1:

- l'80% del reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.L. 457/1997, convertito dalla L. 30/1998 e ai sensi dell'art. 6-bis della L. 30/1998 del reddito prodotto dalle imprese armatoriali che esercitano la pesca oltre gli stretti e il 56%, pari al 70% dell'80%, del reddito prodotto dalle imprese che esercitano la pesca mediterranea; ai sensi dell'art.13, comma 3, della L. 488/1999, l'80% del reddito derivante dall'esercizio, a bordo di navi da crociera, le attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale, anche se esercitate da terzi in base a rapporti contrattuali con l'armatore. Per i redditi derivanti dall'attività di escursione comunque realizzata, l'agevolazione si applica solo nei confronti dell'armatore;
- il 64% per cento, pari al 80% dell'80%, del reddito delle imprese che esercitano la pesca costiera o la pesca nelle acque interne e lagunari ai sensi dell'art. 2, comma 2, della L. 203/2008

Rigo RG24

RG24 Totale componenti negativi (sommare gli importi da rigo RG13 a RG23)	,00

Nel rigo RG24 va riportata la somma dei righi da RG13 a RG23.

Rigo RG25

RG25 Differenza (RG12 - RG24)	,00

Nel rigo RG25 va indicata la differenza tra il totale dei componenti positivi (RG12) e il totale di quelli negativi (RG24): in caso di importo negativo va riportato con il segno "meno".

Righi RG26-RG27

RG26 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	Reddito minimo	¹	,00	²	,00
RG27 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5					,00

Nei righi **RG26 e RG27** vanno indicati rispettivamente i redditi e le perdite derivanti da partecipazioni in società ed imputate alla società dichiarante secondo i criteri di cui:

- all'art. 5 Tuir ☞ se il partecipato è una società di persone o soggetti assimilato
- art. 11 D.Lgs. 240/1991 ☞ se il partecipato è un GEIE

In colonna 1 del rigo RG26 va indicata la quota di reddito minimo ex art. 30 L. 724/1994.

Rigo RG28

RG28 Reddito d'impresa lordo (o perdita)	Perdite non compensate	¹	,00	²	,00

Nel **rigo RG28** deve essere indicato il reddito d'impresa lordo (o l'eventuale perdita). In particolare **alla colonna 2** va indicato l'importo derivante dalla seguente somma algebrica :

RG28 col. 2 = RG25 + RG26 col. 2 – RG27

Se il risultato di tale operazione risulta essere negativo, l'importo va preceduto dal segno "–".

Nel caso in cui sia stata compilata la colonna 1 del rigo RG26 (il contribuente possiede una partecipazione in una società di comodo), l'importo da indicare nel rigo RG28 col. 2 non può essere inferiore al "reddito minimo" (indicato a colonna 1 del rigo RG26).

In tal caso (se il rigo RG28 col. 2 è inferiore al rigo RG26, col. 1) si dovrà procedere alla compilazione della **colonna 1**, del **rigo RG28** che contiene l'eventuale eccedenza di perdite d'impresa non compensate per effetto dell'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30, comma 3, lett. c), ultimo periodo, della L. 724/1994

Tale eccedenza si determina applicando la seguente formula algebrica:

$$\text{RG28 col. 1} = \text{RG27} - (\text{RG25} + \text{RG26 col. 2} - \text{RG28 col. 2})$$

La perdita non compensata indicata nella colonna 1 del rigo RG28 deve essere riportata nel quadro RN al rigo RN14, colonna 1.

Rigo RG29

RG29 Erogazioni liberali

,00

Nel **rigo RG29** va indicato l'importo deducibile delle erogazioni liberali commisurato al reddito di impresa dichiarato, determinato applicando le percentuali indicate dalle disposizioni che le prevedono al reddito di rigo RG28, colonna 2, assunto al netto delle erogazioni stesse.

La medesima modalità deve essere seguita per le erogazioni di cui alle lett. h) e l) dell'art. 100, comma 2, Tuir, se effettuate per un importo superiore, rispettivamente a 30.000 e 1.549,37 euro: se dall'applicazione delle percentuali al reddito dichiarato si determina un importo inferiore ai limiti di cui alle lett. h) e l), la deduzione è riconosciuta in misura pari ai limiti stessi.

L'ammontare delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. g) che danno diritto al credito d'imposta "Art Bonus" è indeducibile e non va indicato.

Rigo RG30

RG30 Proventi esenti

,00

Nel caso in cui nel **rigo RG28**, colonna 2 sia stata indicata una perdita e l'impresa abbia conseguito proventi esenti, nel **rigo RG30** deve essere indicata la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti per effetto dell'applicazione degli artt. 61 e 109, comma 5, Tuir.

Rigo RG31

RG31 Reddito d'impresa (o perdita)

,00

$$\text{RG31} = \text{RG28, colonna 2} - \text{RG29}$$

Qualora emerga una perdita, questa va esposta, preceduta dal segno "-", previa deduzione dell'importo del rigo RG30 e va riportata anche nel rigo RG34, preceduta dal segno "-".

	In misura limitata	In misura piena	
RG32 Perdite di impresa	1 .00	2 .00	3 .00

RG33 ACE	.00

RG34	Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)	.00

RN2	Impresa in contabilità semplificata	¹	0.00	²	0.00	³	0.00	⁴	0.00

QUADRO RO



PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

REDDITI

QUADRO RO

Elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentanti e dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite

Mod. N.

SEZIONE I

Elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentanti

Indicare quelli in carica alla data di presentazione della dichiarazione

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	CODICE FISCALE		COGNOME E NOME					DATA DI NASCITA	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO1	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO2	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO3	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO4	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO5	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO6	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO7	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO8	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RO9	1	2	3	4	5	6	7	8	9

QUADRO RO

Struttura del quadro

SEZIONE II Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite

RO10	CODICE FISCALE 1		COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE 2								SESSO (M/F) 3	
	COMUNE DI NASCITA 4		PROV. (Sigla) 5	DATA DI NASCITA 6		OCC. PREV. 7	QUOTA PART. 8	MESI 9	QUAL. 10	CREDITO 11		
	RITENUTE RIATTRIBUITE 12	REDDITO DOMINICALE 13	REDDITO DEI FABBRICATI 14	MAGGIOR REDDITO FABBRICATI 15	MAGGIOR REDDITO DOMINICALE 16	MAGGIOR REDDITO AGRARIO 17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO11	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO12	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO13	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO14	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO15	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO16	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO17	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		
RO18	1		2								3	
	4		5	6		7	8	9	10	11		
	12	13	14	15	16	17						
		,00		,00		,00		,00		,00		

STRUTTURA DEL QUADRO

Il **quadro RO** del modello Unico Società di persone 2016 si compone di **due sezioni**:

- la **sezione I** contiene l'**elenco nominativo degli amministratori** e dei rappresentanti in carica alla data di presentazione della dichiarazione;

- la **sezione II** deve essere utilizzata per indicare **i dati relativi ai soci o associati o ai membri del GEIE**, che risultano alla chiusura dell'esercizio e **l'importo delle ritenute a questi imputati e riattribuite alla società o associazione dichiarante e i maggiori redditi dei terreni e dei fabbricati**.

SEZIONE I – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

RO1	CODICE FISCALE 1		COGNOME E NOME 2				DATA DI NASCITA 3			
	SESSO (M o F) 4	COMUNE (O STATO ESTERO) DI NASCITA 5	PROVINCIA 6	QUALIFICA 7	CARICA 8	DATA CARICA 9				

Nel **quadro RO** deve essere riportato l'elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentanti in carica alla data di presentazione della dichiarazione.

In particolare devono essere indicati:

- il codice fiscale (**campo 1**);
- i dati anagrafici (**campi da 2 a 6**);
- la qualifica (**campo 7**), indicando:
 - “A”, se si tratta di socio amministratore;
 - “B”, se si tratta di amministratore non socio;
- il codice carica (**campo 8**): il soggetto che compila la dichiarazione dovrà individuare il codice carica in relazione alla carica rivestita, desumendolo dalla tabella sotto riportata;
- la data di assunzione della carica (**campo 9**) qualora l'amministratore sia diverso da quello indicato nella dichiarazione relativa al precedente periodo di imposta.

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

1	Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
2	Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, Curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito e amministratore di sostegno
3	Curatore fallimentare
4	Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)
5	Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati
6	Rappresentante fiscale di soggetto non residente
7	Erede
8	Liquidatore (liquidazione volontaria)
9	Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione
10	Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del D.L. n. 331/1993
11	Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita
12	Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione)
13	Amministratore di condominio
14	Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione
15	Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione

Nel caso in cui vi siano più rappresentanti, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto mentre i dati relativi agli altri rappresentanti vanno indicati nel quadro RO.

SEZIONE II – MODALITÀ DI COMPILAZIONE

RO10	CODICE FISCALE 1		COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE 2						SESSO (M/F) 3		
	COMUNE DI NASCITA 4			PROV. (Sigla) 5	DATA DI NASCITA 6		OCC. PREV. 7	QUOTA PART. 8	MESI 9	QUAL. 10	CREDITO 11
	RITENUTE RIATTRIBUITE 12		REDDITO DOMINICALE 13	REDDITO DEI FABBRICATI 14	MAGGIOR REDDITO FABBRICATI 15	MAGGIOR REDDITO DOMINICALE 16	MAGGIOR REDDITO AGRARIO 17				
	,00		,00	,00	,00	,00	,00				

Per ciascun socio che riveste tale qualifica al 31 dicembre 2015 devono essere indicati i seguenti dati:

- **campo 1:** codice fiscale;
- **campo 2:** cognome e nome (se persona fisica) o la denominazione (se soggetto diverso dalla persona fisica);
- **campo 3:** sesso;
- **campo 4:** comune di nascita;
- **campo 5:** provincia di nascita;
- **campo 6:** data di nascita.
- il **campo 7** va barrato se l'attività svolta nell'impresa costituisce per il socio l'occupazione prevalente;
- nel **campo 8** va indicata la quota percentuale di partecipazione agli utili, risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata che, qualora non sia mutata la compagine dei soci nel corso dell'anno 2015, deve essere di data anteriore al 1° gennaio 2015.



Se le quote non risultano da detti atti si presumono proporzionali al valore dei conferimenti dei soci; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.



Le quote di partecipazione agli utili possono essere diverse dalle quote spettanti in base alla partecipazione al capitale sociale.

- nel **campo 9** va indicato il numero dei mesi di esercizio dell'attività in cui si è verificata la condizione dell'occupazione prevalente per il socio, se inferiore all'anno;
- nel **campo 10** va indicata una delle seguenti lettere:
 - "A", se trattasi di socio amministratore;
 - "B", se trattasi di socio accomandante;
 - "R", negli altri casi.



L'indicazione degli amministratori deve essere effettuata con riferimento alla situazione esistente alla data di presentazione della dichiarazione.

- il **campo 11** va barrato qualora il socio o associato abbia diritto al credito d'imposta per i canoni di locazione non percepiti di cui all'art. 26, comma 1, ultimo periodo, del Tuir, a seguito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità.



Nel quadro RO vanno indicati anche i soggetti precedentemente usciti dalla compagine sociale a cui spetti il credito d'imposta.
In tal caso, devono essere compilati i campi 1 e 11.

- nel **campo 12**, va indicato l'importo delle ritenute riattribuite dal socio o associato alla società o associazione dichiarante.

La somma degli importi indicati nel presente campo va riportata nel **quadro RX, rigo RX51 colonna 3**.

- i **campi 13 e 14** vanno compilati per indicare rispettivamente il maggior reddito dominicale imponibile e il maggior reddito dei fabbricati imponibile da attribuire al socio, **nel caso in cui quest'ultimo sia un soggetto diverso da persona fisica o sia una persona fisica che detiene la partecipazione in regime di impresa**.

In tali casi, infatti, **non è applicabile** l'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in base al quale l'Imu sostituisce l'Irpef e relative addizionali sui redditi fondiari concernenti i beni non locati.

Per la compilazione dei predetti campi vanno, pertanto, calcolati il reddito dominicale e il reddito dei fabbricati della società senza applicare le regole di cui al citato articolo 8 del D.Lgs. 23/2011. Se il **reddito dominicale e il reddito dei fabbricati così determinati sono maggiori** rispettivamente di:

- reddito dominicale imponibile risultante dal rigo RA27, colonna 11;
 - reddito dei fabbricati imponibile di cui al rigo RB10, colonna 9, del presente modello,
- le **relative differenze** (maggior reddito dominicale imponibile e maggior reddito dei fabbricati imponibile) **vanno rapportate alla quota di partecipazione agli utili del socio ed indicati rispettivamente nei campi 13 e 14;**

- il **campo 15** va compilato per indicare il **maggior reddito degli immobili** ad uso **abitativo non locati, assoggettati all'Imu, situati nello stesso Comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale del socio persona fisica** (di colonna 1) che non detiene la partecipazione in regime di impresa. In tal caso, infatti, il reddito di tali immobili da attribuire al socio concorre alla formazione della base imponibile dell'Irpef e delle relative addizionali **nella misura del 50%** (art. 1, comma 717, della L. 147/2013).



Per la compilazione del presente campo va **calcolato il reddito dei fabbricati** della società applicando la citata disposizione. Se il reddito dei fabbricati così **determinato è maggiore del reddito di cui al rigo RB10, colonna 9, la differenza** (maggior reddito dei fabbricati imponibile) **va rapportata alla quota di partecipazione agli utili del socio e indicato nel campo 15**.

- nel **campo 16** va indicato il **maggior reddito da attribuire al socio**.



Per la compilazione del presente **campo va calcolato il reddito della società applicando l'ulteriore rivalutazione del 30%** (art. 1, comma 512, L. 228/2012). Se il reddito così determinato è maggiore del reddito di cui al rigo RA27 del presente modello, la differenza (maggior reddito) va rapportata alla quota di partecipazione agli utili del socio e indicato nel campo 16.



Nel **campo 17 va indicato il maggior reddito agrario da attribuire al socio**. Per la compilazione del presente campo va calcolato il reddito della società applicando l'ulteriore rivalutazione del 30% (art. 1, comma 512, L. 228/2012). Se il reddito così determinato è maggiore del reddito di cui al rigo RA27, colonna 12, del presente modello, la differenza (maggior reddito) va rapportata alla quota di partecipazione agli utili del socio e indicato nel campo 17.



Nel **quadro RO** vanno inoltre indicati i soci o associati che hanno prestato l'attività nel 2015 ma che non risultano più tali alla chiusura dell'esercizio. In tali situazioni devono essere compilati i campi:

- **1:** codice fiscale;
- **9:** mesi di esercizio dell'attività come occupazione prevalente;
- **11:** crediti d'imposta per canoni non percepiti (campo eventuale).



Il **quadro RO (sezione II)** va utilizzato per indicare i dati relativi ai soci o associati o i membri del GEIE (Gruppo Europeo di Interesse Economico), che risultano alla chiusura dell'esercizio nonché l'importo delle ritenute a questi imputate e riattribuite alla società o associazione dichiarante. Il reddito prodotto dalla società, associazione o GEIE, è determinato al termine del periodo d'imposta e può essere riferito ai soci o agli associati che rivestono tale qualifica a quella data.

Ai sensi dell'art. 5 comma 2 del Tuir le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta. Nel caso in cui il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

Nel caso di variazione delle quote di partecipazione agli utili, gli effetti fiscali si producono con decorrenza diversificata a seconda che lo stesso comporti la modifica della compagine sociale ovvero una semplice variazione delle quote di partecipazione agli utili tra i soci esistenti.

**MODIFICA COMPAGINE
SOCIALE NEL CORSO
DEL 2015**

**REDDITO IMPUTATO AI SOCI
ESISTENTI AL 31.12.2015**

**MODIFICA QUOTA
DI PARTECIPAZIONE
AGLI UTILI NEL CORSO DEL 2015**

**REDDITO IMPUTATO ALLA
SITUAZIONE ESISTENTE AL
31.12.2014**



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società **ALFA SNC** presenta la seguente compagine sociale, alla data del 31/12/2014:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI
SOCIO A	30%
SOCIO B	30%
SOCIO C	40%

In data 1 dicembre 2015 il socio **C** è fuoriuscito dalla compagine sociale cedendo le proprie quote al socio **D** (20%) e al socio **E** (20%).

La compagine sociale al 31/12/2015 è la seguente:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI
SOCIO A	30%
SOCIO B	30%
SOCIO D	20%
SOCIO E	20%

Per i soci D ed E a nulla rileva il momento di acquisizione dello status di socio; il reddito 2015 dovrà essere ripartito tra il socio A (30%), B (30%), D (20%), ed E (20%) sulla base delle rispettive quote di partecipazione agli utili.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società **BETA SNC** presenta la seguente compagine sociale, alla data del 31/12/2014:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL CAPITALE	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL UTILI
SOCIO A	50%	30%
SOCIO B	50%	70%

In data 20 dicembre 2015 il socio A ha ceduto una quota di partecipazione al capitale (10%) al socio B. Nel medesimo atto i due soci hanno poi così ripartito le quote di partecipazione agli utili della società:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL CAPITALE	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL UTILI
SOCIO A	40%	20%
SOCIO B	60%	80%

Se nel corso del periodo d'imposta rimane inalterata la compagine sociale, ma i soci pongono in essere cessioni di quote fra di loro, il reddito del 2015 dovrà essere ripartito sulla base della situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio precedente. Pertanto nel modello unico 2016 i soci dovranno dichiarare il reddito della società applicando le vecchie percentuali di ripartizione agli utili (30% per il socio A e 70% per il socio B). Le nuove percentuali (socio A 20%, socio B 80%) dovranno essere applicate a decorrere dal reddito 2016 (modello Unico 2017).



ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI

Ai sensi dell'art. 5 comma 3 lett. c) del Tuir nel caso di associazioni tra professionisti:

- il **reddito viene imputato agli associati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili;**
- le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata. **Tale atto può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;** se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.



RECESSO DEL SOCIO

Nel **caso di scioglimento del rapporto sociale per recesso del socio**, la società è **obbligata a liquidare la quota di competenza** sulla base di una situazione patrimoniale redatta con riferimento al giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto sociale.

Generalmente l'ammontare in danaro o in natura spettante al socio risulta diverso dalla quota del patrimonio netto contabile di pertinenza dello stesso in quanto devono essere considerate:

- le plusvalenze latenti sui beni presenti nell'attivo patrimoniale;
- l'eventuale avviamento;
- la quota degli utili in corso di maturazione.

Come precisato nella **C.M. 64/E/2008**, l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da due componenti:

- **la prima** (affidente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal **rimborso della quota di capitale sociale versato** dal socio e dalla distribuzione delle riserve sia di utili che di capitale eventualmente esistenti;
- **la seconda** relativa, invece, **al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale** alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta "differenza da recesso".

Per quanto riguarda il **trattamento fiscale di tali somme in capo al socio receduto**:

- le **somme ricevute a titolo di restituzione del capitale e di rimborso delle riserve di utili non costituiscono reddito imponibile**, mentre dovrà essere **assoggettata a tassazione l'eventuale eccedenza**, rappresentata generalmente dalla **quota di utili in corso di formazione e dalle plusvalenze latenti dei beni della società**.

Ai sensi dell'articolo 20-bis del Tuir "ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'art. 17, comma 1, lett. l), del Tuir (e cioè redditi compresi nelle somme e valori attribuiti al socio in sede di recesso), valgono, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata". La norma pertanto qualifica quali "redditi da partecipazione" e pertanto redditi d'impresa, i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società di persone nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale rinviando nel contempo, ai soli fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitale dall'articolo 47, comma 7, del Tuir.

La differenza positiva risultante da tale raffronto, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di reddito d'impresa e come tale deve essere tassata in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito. Qualora tra la data di costituzione della società e la comunicazione del recesso da parte del socio siano trascorsi più di cinque anni, inoltre, tali redditi saranno assoggettati a tassazione separata, in applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 17, comma 1, lettera l) del Tuir e salvo che il contribuente non opti per la tassazione ordinaria.

Nel caso in cui non vi siano i requisiti per la tassazione separata, tali redditi devono essere assoggettati a tassazione ordinaria. La C.M. 47/E/2008 ha precisato che in tale circostanza il socio persona fisica non imprenditore deve dichiarare l'eccedenza da recesso nel quadro RH, del modello Unico Persone fisiche tra i redditi di partecipazione nel quadro RH, indicando quale percentuale la quota di partecipazione al reddito della società al momento del recesso.

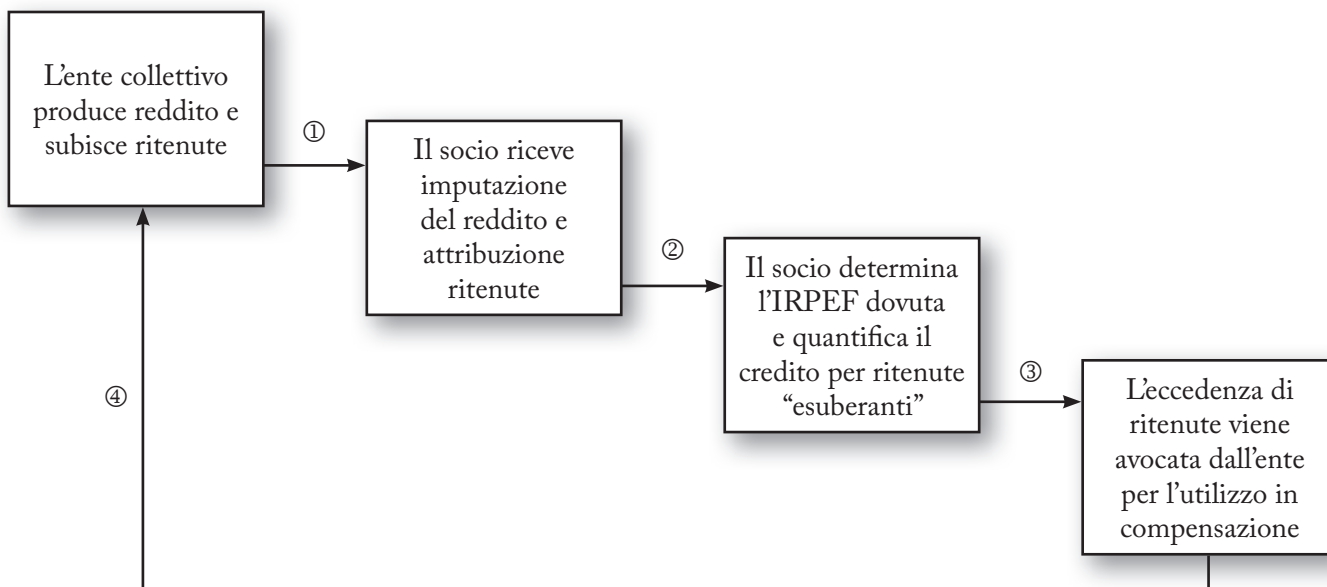
Per quanto riguarda il **trattamento fiscale in capo alla società**:

- le **somme erogate a titolo di rimborso della quota di capitale e distribuzione di riserve non avranno rilevanza fiscale** (la società dovrà procedere all'annullamento della quota del capitale sociale e alla riduzione delle riserve di utili e/o di capitale di pertinenza del socio uscente);
- le **somme erogate a titolo di maggior valore economico** del complesso aziendale (avviamento, plusvalori latenti) sono deducibili in capo alla società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota.



APPROFONDIMENTO

RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE ECCEDENTI ALL'ENTE COLLETTIVO



In capo ai soggetti trasparenti ed, in particolar modo, agli studi associati o società semplici per l'esercizio di arti e professioni, se il reddito prodotto è significativamente ridotto rispetto all'ammontare dei compensi (per la presenza di spese di gestione, del personale, ammortamenti, ecc.), le ritenute attribuite a ciascun partecipante risultano eccedenti rispetto all'Irpef effettivamente dovuta, con la conseguenza che il socio rimane in una posizione strutturale di credito, mentre il soggetto partecipato può essere chiamato ad effettuare versamenti all'erario a titolo di Iva, Irap, ritenute e contributi per dipendenti e simili.

L'Agenzia delle Entrate con la **C.M. 56/E/2009** ha cercato di risolvere con una interpretazione innovativa questa problematica, partendo da una analisi complessiva e comparata delle norme interessate.

L'art. 5 del Tuir disciplina l'imputazione dei redditi prodotti in forma associata dalle società di persone, dalle associazioni senza personalità giuridica per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, dalle società di fatto, da quelle di armamento e dalle imprese familiari, stabilendo che i redditi prodotti dall'ente collettivo sono imputati a ciascun socio o associato, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Da ciò consegue che, ai fini delle imposte sui redditi, alle società ed associazioni in parola non viene riconosciuta una soggettività piena e distinta da quella del socio, dell'associato o del partecipante.

In altri comparti impositivi, invece, la situazione si presenta in modo assai difforme; a titolo esemplificativo:

1. ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le società ed associazioni indicate dall'articolo 5 del Tuir soddisfano il requisito personale ed hanno una soggettività distinta da quella dei soci ed associati, tant'è che sono titolari di una propria partita Iva, emettono fatture in nome proprio e sono tenute al rispetto di tutti gli obblighi previsti dalla disciplina dell'Iva;
2. in tema di Irap, le società ed associazioni senza personalità giuridica sono elencate tra i soggetti passivi dell'imposta;
3. in tema di accertamento, l'articolo 23 del D.P.R. 600/1973, attribuisce agli enti in parola la qualifica di sostituti d'imposta.

L'articolo 22 del Tuir prevede, infine, che *"Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti"*.

Correlando le disposizioni richiamate con l'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, che disciplina l'istituto della compensazione, si intende chiarire se sia possibile che la società, che subisce in proprio le ritenute dovendo poi trasferire le stesse ai soci in proporzione alla quote di partecipazione, possa avocare a sé le ritenute stesse che residuano dopo il loro scomputo dall'Irpef dovuta dai soci medesimi.

Il tenore letterale dell'art. 22 del Tuir, già presente prima che il legislatore ammettesse la possibilità di compensazione generalizzata tra imposte e contributi di natura diversa, sembrerebbe consentire tale scomputo esclusivamente dalle imposte dovute dai soci, associati o partecipanti. La limitazione, secondo le Entrate, può essere superata con una lettura delle norme in chiave evolutiva e sistematica, che giunge ad affermare il seguente principio: *data una lettura congiunta e coordinata delle disposizioni sopra richiamate, si esprime l'avviso che i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir possano acconsentire in maniera espressa a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, siano utilizzate dalla società o associazione, sicché il credito ad esse relativo, inevitabilmente maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, possa essere dalle stesse utilizzato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24.*

Tale restituzione, secondo la circolare, è **subordinata a due condizioni**:

1. assenso esplicito del soggetto partecipante, poiché si tratta di gestire una deroga al sistema generale;
2. risultanza del credito dalla dichiarazione annuale della società.

In merito al **requisito dell'assenso**, l'Agenzia ritiene che lo stesso:

- possa essere specifico (riferito cioè alle ritenute di un determinato periodo di imposta) oppure generalizzato (riferito cioè a tutte le ritenute maturate durante la vita dell'ente); evidentemente, nel primo caso dovrà essere rinnovato ogni volta che si intende fruire della particolare agevolazione, mentre nel secondo caso continuerà ad esplicare i propri effetti, sino a formale revoca;
- deve essere contenuto in un atto avente data certa (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) oppure nello stesso atto costitutivo dell'ente (in tale ultima ipotesi assumerà valenza reiterata nel tempo, sino a modifica);
- può essere formalizzato anche nel corso del medesimo periodo di imposta in cui materialmente avviene la imputazione e non deve essere preventivo.

La stessa Agenzia delle entrate ha poi confermato che la forma con cui si attribuisce data certa all'atto di assenso (scrittura privata autenticata o atto pubblico) menzionata nella circolare 56/E/2009 sia da intendersi meramente esemplificativa; pertanto, sono comunque ritenute ammissibili anche scritture private non autenticate registrate all'Agenzia a tassa fissa di 168,00 euro, piuttosto che spedizioni in plico postale senza busta in "corso particolare" (cioè con la procedura che consente di apporre il timbro postale su un documento), o ancora mail con posta elettronica certificata, a condizione che entrambi i soggetti siano dotati di PEC.

Rimane aperta la questione della scelta singola o totalitaria, in capo ai soci, in merito alla restituzione; si ritiene vi sia una libertà assoluta in capo a ciascun socio o associato, a prescindere dalla scelta operata dagli altri; in tal senso, è possibile notare che le istruzioni per la compilazione di Unico 2014 SP prevedono, nel **quadro RO**, una specifica casella per ciascun socio (la casella 12), così da confermare tale criterio di scelta autonoma.

Evidentemente, ciascuno tutelerà i propri interessi, posto che la "restituzione" delle ritenute eccedenti si accompagnerà ad una monetizzazione delle stesse da parte della società o della associazione professionale; tale regolazione, peraltro, è flusso finanziario che non impatta sul reddito, come confermato dalla Agenzia. Tale monetizzazione, ovviamente, potrebbe divenire svantaggiosa per l'ente partecipato, in tutte quelle ipotesi in cui non vi fossero dei debiti immediati da compensare con il credito maturato; in tal senso, sarà sufficiente stilare degli accordi mediante i quali viene stabilito che la monetizzazione delle ritenute restituite dal singolo all'ente avvenga nel momento in cui l'ente stesso utilizzi materialmente in compensazione le suddette somme, in modo che non si crei alcun danno di natura finanziaria che possa ingenerare delle contestazioni tra i partecipanti.

La seconda condizione per il valido scambio di ritenute richiede che il credito (prima attribuito al partecipante e poi ristornato alla società) risulti dalla dichiarazione annuale della società. Si è provveduto all'istituzione di un apposito codice tributo (il codice è il "6830" denominato "*Credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir*", da esporre nella sezione "Erario", con l'indicazione quale "*Anno di riferimento*", dell'anno d'imposta nel quale le ritenute residue sono riattribuite ai soggetti di cui all'art 5 del Tuir).

Per l'effettivo utilizzo, pertanto, è unicamente necessario che vi sia il preventivo assenso del partecipante ed, ovviamente, una stima delle ritenute da utilizzare; l'ente partecipato, di conseguenza, potrà effettuare le compensazioni già a partire dal primo giorno del periodo di imposta successivo a quello in cui le ritenute sono state subite, anche se non è stata ancora presentata la dichiarazione.

L'indicazione in dichiarazione, poi, avviene con le seguenti modalità:

1. nel **quadro RN** continuano ad indicarsi le ritenute subite dall'ente, poiché il quadro serve da supporto per la originaria imputazione ai partecipanti;
2. nel **quadro RO, casella 12**, in relazione a ciascun socio si indica l'ammontare delle ritenute sostituite;
3. nella **sezione IV del quadro RX, rigo RX51**, si dà conto dell'ammontare totale delle ritenute ricevute in restituzione e del loro utilizzo ai fini della compensazione o del rimborso.

Una volta che le ritenute residue sono state avocate dal soggetto collettivo ed il relativo credito è stato dal medesimo utilizzato in compensazione con i propri debiti tributari e previdenziali, eventuali importi residui di credito non possono più essere ritrasferiti ai soci medesimi e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione. Peraltro, posto che il rigo **RX51** del modello della società prevede anche la possibilità di richiedere il rimborso delle eccedenze non utilizzate, di fatto si consente di spostare la posizione creditoria (anche nei confronti dell'Erario) dal soggetto partecipante a quello partecipato, accollando a quest'ultimo (ed i ritardi) della procedura di restituzione.

QUADRO RQ

IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI ALL'IRPEF

SEZIONE I – CONFERIMENTI O CESSIONI DI BENI O AZIENDE IN FAVORE DI C.A.F. (ART. 8, L. 342/2000)

La sezione va compilata dai soggetti che, avendo realizzato plusvalenze derivanti dalle operazioni di conferimento o cessioni di beni o aziende, indicate nell'art. 8 L. 342/2000, a favore dei centri di assistenza fiscale, optano per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

SEZIONE I Conferimenti o cessioni di beni o di aziende in favore di C.A.F. (art. 8 della L. n. 342/2000)	RQ1	Plusvalenze da conferimenti di beni e aziende a favore di CAF	,00
	RQ2	Plusvalenze da cessioni di beni, aziende o di rami di aziendali a favore di CAF	,00
	RQ3	Totale delle plusvalenze	,00
	RQ4	Imposta sostitutiva	,00
	RQ5	Crediti d'imposta concessi alle imprese	,00
	RQ8	Imposta sostitutiva	,00
			,00

Nel **rigo RQ1** vanno indicate le plusvalenze derivanti dai conferimenti di beni o aziende a favore dei centri di assistenza fiscale.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 8 L. 342/2000, si considera valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda o ai beni conferiti nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

Nel **rigo RQ2** vanno indicate le plusvalenze derivanti dalle cessioni di beni, aziende o rami d'azienda a favore dei centri di assistenza fiscale, effettuate dalle società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto a maggioranza assoluta dalle associazioni o dalle organizzazioni di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b), c), d), e) e f), D.Lgs. 241/1997.

Nel **rigo RQ3** va indicato il totale delle plusvalenze.

Nel **rigo RQ4** va indicata l'imposta sostitutiva dovuta, risultante dall'applicazione dell'aliquota del 19% sull'ammontare indicato nel rigo precedente, che può essere compensata in tutto o in parte con i crediti di imposta concessi alle imprese, da indicare nel **rigo RQ5**.

Nel **rigo RQ8** va riportata la differenza tra il rigo RQ4 ed il rigo RQ5.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva va utilizzato il codice tributo **2728**.

SEZIONE III – IMPOSTA SOSTITUTIVA PER CONFERIMENTI IN SOCIETÀ SIIQ E SIINQ DI CUI AI COMMII DA 119 A 141-BIS, ART. 1, L. 296/2006

La presente sezione va compilata dalle società conferenti che abbiano scelto, ai sensi del comma 137 dell'art. 1 L. 196/2006 come modificato da ultimo dall'art. 20 D.L. 133/2014, in alternativa alle ordinarie regole di tassazione, l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 20% delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive in caso di plusvalenze realizzate all'atto del conferimento di immobili e di diritti reali su immobili in società che abbiano optato o che, entro la chiusura del periodo d'imposta del conferente nel corso del quale è effettuato il conferimento, optino per il regime speciale di cui ai commi da 119 a 141-bis dell'art. 1 della citata legge.

Tra i **soggetti conferitari vanno incluse anche:**

1. le società per azioni residenti nel territorio dello Stato non quotate, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente, di cui al comma 125, art. 1 L. 296/2006;
2. le stabili organizzazioni svolgenti in via prevalente la predetta attività di locazione immobiliare delle società residenti negli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al comma 1 dell'art. 168-bis del Tuir. Si ricorda che il riferimento alla predetta lista di cui al comma 1 del citato art. 168-bis si renderà applicabile a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente a quello in corso alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Le **disposizioni si applicano**, inoltre:

- agli apporti ai fondi comuni di investimento immobiliare istituiti ai sensi dell'articolo 37 del testo unico di cui al D.Lgs. 58/1998;
- ai conferimenti di immobili e di diritti reali su immobili in società per azioni residenti nel territorio dello Stato svolgenti in via prevalente l'attività di locazione immobiliare, i cui titoli di partecipazione siano ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati entro la data di chiusura del periodo d'imposta del conferente nel corso del quale è effettuato il conferimento e sempre che, entro la stessa data, le medesime società abbiano optato per il regime speciale.

Ai sensi dell'art. 15 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 7 settembre 2007 n. 174, la suddetta imposta sostitutiva può applicarsi anche in relazione a immobili non destinati alla locazione. Si ricorda che, l'applicazione dell'imposta sostitutiva è subordinata al mantenimento, da parte della società conferitaria, della proprietà o di altro diritto reale sugli immobili per almeno tre anni.

L'imposta sostitutiva è applicata dalla società conferente in via provvisoria fino al realizzamento dell'accesso al regime speciale. Qualora l'accesso al regime speciale non si realizzi, l'imposta è rideterminata e dovuta in via ordinaria entro la fine del quarto periodo d'imposta successivo alla presentazione dell'opzione e l'imposta corrisposta in via provvisoria costituisce credito d'imposta.

SEZIONE III		Codice fiscale	Plusvalenze	
Imposta sostitutiva per conferimenti in SIIQ e SIINQ (art. 1, commi 119 e ss. della L. n. 296/2006)	RQ11	1	2	,00
	RQ12	1	2	,00
	RQ13	Totale	1 Imponibile	2 Imposta
	RQ14	Prima rata		

A tal fine nei **rigli da RQ10a RQ12** va indicato:

- in **colonna 1**, il codice fiscale del soggetto conferitario di immobili e/o di diritti reali su immobili;
- in **colonna 2**, l'importo delle plusvalenze realizzate all'atto del conferimento di immobili e di diritti reali su immobili.

Nel **rigo RQ13**:

- in **colonna 1**, va indicato l'importo da assoggettare ad imposta sostitutiva del 20% sulle plusvalenze realizzate all'atto del conferimento, dato dalla somma degli importi di cui alle colonne 2 dei rigli da RQ10 a RQ12;
- in **colonna 2** va indicata l'imposta da versare.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un massimo di cinque rate annuali di pari importo, la prima delle quali entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta nel quale avviene il conferimento.

In tal caso, nel **rigo RQ14** va indicato l'importo della prima rata.

In relazione all'importo da versare va ricordato che:

- lo stesso può essere compensato ai sensi del D.Lgs. 241/1997;
- in caso di rateizzazione, sull'importo delle rate successive alla prima si applicano gli interessi, nella misura del tasso di sconto aumentato di un punto percentuale, da versare contestualmente al versamento di ciascuna delle predette rate.

Nel caso in cui i rigli non siano sufficienti ai fini dell'indicazione di tutti i conferimenti effettuati, deve essere utilizzato un ulteriore quadro RQ, avendo cura di numerarlo progressivamente compilando la casella "Mod. N." posta in alto a destra.

SEZIONE IV – IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE DEDUZIONI EXTRA-CONTABILI (ART. 1, COMMA 48, L. 244/2007)

L'art. 1, comma 33, lett.q), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha modificato l'art. 109, comma 4, lett. b), del Tuir, prevedendo, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la soppressione della facoltà per il contribuente di dedurre nell'apposito prospetto della presente dichiarazione (quadro EC) gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo e le differenze tra i canoni di locazione finanziaria di cui all'articolo 102, comma 7, del Tuir e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti imputati a conto economico.

In via transitoria è fatta salva l'applicazione delle disposizioni dell'art. 109, comma 4, lettera b), terzo, quarto e quinto periodo, del Tuir, nel testo previgente alle modifiche apportate dalla predetta legge n. 244 del 2007, per il recupero delle eccedenze risultanti alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

L'art. 1, comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) interviene sul regime fiscale delle predette deduzioni extracontabili prevedendo che le differenze tra il valore civile e il valore fiscale dei beni e degli altri elementi possano essere recuperate a tassazione, con conseguente cessazione del vincolo fiscale su utili e patrimonio netto, mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap.

QUADRO RQ – IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI ALL'IRPEF

Sezione IV – Imposta sostitutiva sulle deduzioni extracontabili (art. 1, comma 48, L. 244/2007)

CARATTERISTICHE DELLA SOSTITUTIVA	
ALIQUOTE	12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.
Recupero parziale	L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere anche parziale e, in tal caso, deve essere richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili corrispondenti alle colonne da 1 a 6 dei righi RQ15, RQ16 e RQ17.
Recupero su più anni	Si precisa che nel caso in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva sia esercitata dalla società in più periodi d'imposta in relazione a classi distinte di beni e altri elementi, ai fini della determinazione delle aliquote progressive applicabili, assumono rilevanza anche le differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva nei precedenti periodi d'imposta.

Il presente prospetto va compilato per effettuare il recupero a tassazione delle differenze originate dalle deduzioni extracontabili pregresse.

SEZIONE IV Imposta sostitutiva per deduzioni extracontabili (art. 1, c. 48 della L. n. 244/2007)	Beni materiali		Impianti e macchinari		Fabbricati strumentali		Beni immateriali		Spese di ricerca e sviluppo		Avviamento		Totale		
	RQ15	1		2		3		4		5		6		7	
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		
			Opere e servizi ultrannuali		Titoli obbligazionari e similari		Partecipazioni immobilizzate		Partecipazioni del circolante		Totale				
	RQ16					3		4		5		6		7	
						,00		,00		,00		,00		,00	
	Fondo rischi e svalutazione crediti		Fondo spese lavori ciclici		Fondo spese ripristino e sostituzione		fondo operazioni e concorsi a premio		Fondo per imposte deducibili		Fondi di quiescenza		Totale		
	RQ17	1		2		3		4		5		6		7	
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00
									Imponibile del periodo d'imposta		Imponibile periodi d'imposta precedenti		Imposta		
RQ18	Totale								1		2		3		
										,00		,00		,00	
		RQ19		Prima rata											
														,00	

Nei **rigli da RQ15 a RQ17** vanno indicate le deduzioni extracontabili oggetto di riallineamento (ammortamenti, altre rettifiche dei beni diversi da quelli ammortizzabili e accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri la cui deduzione sia stata espressamente ammessa dalla disciplina del reddito d'impresa) ed in particolare:

- nel **rigo RQ15**:
 - in **colonna 1**, indicare le deduzioni extracontabili relative ai beni materiali;
 - in **colonna 2**, indicare le deduzioni extracontabili relative a impianti e macchinari;
 - in **colonna 3**, indicare le deduzioni extracontabili relative ai fabbricati strumentali;
 - in **colonna 4**, indicare le deduzioni extracontabili relative ai beni immateriali;
 - in **colonna 5**, indicare le deduzioni extracontabili relative alle spese di ricerca e sviluppo;
 - in **colonna 6**, indicare le deduzioni extracontabili relative all'avviamento.
- nel **rigo RQ16**,
 - in **colonna 3**, indicare le deduzioni extracontabili relative alle opere e servizi ultrannuali;
 - in **colonna 4**, indicare le deduzioni extracontabili relative ai titoli obbligazionari e similari;
 - in **colonna 5**, indicare le deduzioni extracontabili relative alle partecipazioni immobilizzate;
 - in **colonna 6**, indicare le deduzioni extracontabili relative alle partecipazioni del circolante.
- nel **rigo RQ17**,
 - in **colonna 1**, indicare le deduzioni extracontabili relative al fondo rischi e svalutazione crediti;

- in **colonna 2**, indicare le deduzioni extracontabili relative al fondo spese lavori ciclici;
- in **colonna 3**, indicare le deduzioni extracontabili relative al fondo spese ripristino e sostituzione;
- in **colonna 4**, indicare le deduzioni extracontabili relative al fondo operazioni e concorsi a premio;
- in **colonna 5**, indicare le deduzioni extracontabili relative al fondo per imposte deducibili;
- in **colonna 6**, indicare le deduzioni extracontabili relative ai fondi di quiescenza.

Nella **colonna 7** dei rigli da RQ15 a RQ17 va indicato l'importo corrispondente alla somma delle colonne da 1 a 6 dei predetti singoli rigli.

Nel **rigo RQ18, colonna 1**, va indicato il totale delle differenze tra valori civili e fiscali assoggettati ad imposta sostitutiva corrispondenti alla somma delle colonne 7 dei rigli da RQ15 a RQ17.

L'imposta sostitutiva dovuta, da indicare in **colonna 3**, va determinata applicando all'importo di colonna 1 le aliquote del 12, 14 e 16 per cento, secondo gli scaglioni previsti al comma 48, art. 1, L. 244/2007; si precisa che nel caso in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva sia stata già esercitata in parte dal contribuente in periodi d'imposta precedenti in relazione a classi distinte di beni e altri elementi, ai fini della determinazione delle aliquote progressive applicabili, assumono rilevanza anche le differenze di valori precedentemente assoggettate a imposta sostitutiva, da indicare in **colonna 2** del presente rigo.

Si fa presente, inoltre, che se l'applicazione dell'imposta sostitutiva riguarda i beni materiali e immateriali indicati nel rigo RQ15 e gli stessi sono ceduti nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, anteriormente al versamento della prima rata dovuta, le differenze tra valori civili e fiscali relativi ai beni ceduti sono escluse dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali utilizzando il codice tributo 1123:

- la prima, pari al 30%, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione;
- la seconda, pari al 40%, e la terza, pari al 30%, entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai due periodi d'imposta successivi; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5% annuali.

A tal fine, nel **rigo RQ19** va indicato l'importo della prima rata annuale pari al 30 per cento dell'importo indicato al rigo RQ18, colonna 3.

Si fa presente che le modalità di versamento restano immutate in caso di opzioni parziali esercitate in periodi d'imposta diversi.

Il riallineamento dei valori civili e fiscali conseguente all'applicazione dell'imposta sostitutiva produce effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale, ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto del 3 marzo 2008 si considera effettuata l'opzione per la disciplina.

A partire dalla stessa data, opera l'eliminazione del corrispondente vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione d'imposta.

SEZIONE VI-A – IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI MAGGIORI VALORI ATTRIBUITI IN BILANCIO PER LE OPERAZIONI STRAORDINARIE (ART. 1, COMMA 47, L. 244/2007 E ART. 176, TUIR)

La presente sezione va compilata dai soggetti che si avvalgono della facoltà di cui all'art. 176, comma 2-ter, Tuir. Per le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di aziende, ramo o complesso aziendale) di cui agli articoli 172, 173 e 176 Tuir, è previsto che, in alternativa al regime di neutralità fiscale, sia possibile optare per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio

agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota:

- del 12% sulla parte dei maggiori valori complessivamente ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- del 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro fino a 10 milioni di euro;
- del 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Tale opzione deve essere effettuata:

1. in caso di operazione di fusione (arti. 172 Tuir) dalla società incorporante ovvero da quella risultante dalla fusione;
2. in caso di operazione di scissione (art. 173 Tuir) dalla società beneficiaria della medesima;
3. in caso di operazione di conferimento di aziende (art. 176 Tuir) da parte della soggetto conferitario.

L'opzione per l'affrancamento dei maggiori valori può essere esercitata nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'operazione, mediante opzione da esercitare, rispettivamente, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è posta in essere l'operazione ovvero in quella del periodo d'imposta successivo.

Compilando la sezione in commento, quindi, è possibile riallineare i valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di operazioni perfezionate entro il periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione o, al più tardi, entro il periodo d'imposta precedente, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione.

Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 luglio 2008 sono state adottate le disposizioni attuative per l'esercizio e gli effetti dell'opzione.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 1, comma 3, del predetto decreto per la parte delle differenze tra valori civili e valori fiscali originatasi presso il soggetto conferente, incorporato, fuso o scisso per effetto delle deduzioni extracontabili risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi e trasferita al soggetto beneficiario dell'operazione deve essere prioritariamente applicato il regime dell'imposta sostitutiva previsto dall'art. 1, comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e dalle relative disposizioni di attuazione recate dal decreto 3 marzo 2008 del Ministro dell'economia e delle finanze.

La determinazione dell'imposta

Le differenze tra il valore civile e il valore fiscale possono essere assoggettate a imposta sostitutiva anche in misura parziale; tuttavia, l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni.

Per le immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento, l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuna di esse.

L'opzione è esercitata distintamente in relazione a ciascuna operazione.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere richiesta in entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione anche in relazione alla medesima categoria omogenea di immobilizzazioni. In tal caso, in relazione alla medesima operazione, ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile nel secondo dei suddetti periodi, assumono rilevanza anche le differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva nel primo periodo.

Qualora si sia destinatari di più operazioni straordinarie, ai fini delle aliquote applicabili, occorre considerare la totalità dei maggiori valori che si intendono affrancare, cumulando tutte le operazioni effettuate nel medesimo periodo d'imposta (Circolare 57/2008).

QUADRO RQ – IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI ALL'IRPEF

Sezione VI-A – Imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio per le operazioni straordinarie

SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sui maggiori valori di beni (art. 1, c. 47 della L. n. 244/2007 e art. 176 del Tuir)		Materiali		Immateriali		Imponibile del periodo d'imposta	Imponibile del periodo d'imposta precedente	Imposta
		1	2	3	4	5		
RQ21	Maggiori valori dei beni 2014							
		,00	,00	,00	,00			,00
RQ22	Maggiori valori dei beni 2015							
		,00	,00	,00				,00
RQ23	Totale imposte							,00
RQ24	Prima rata							,00

A tal fine, nella presente sezione va data evidenza complessivamente dei valori affrancati di ciascuna operazione e dell'imposta complessiva, indicando nel **rigo RQ21** e nel **rigo RQ22**, a seconda del periodo d'imposta in cui è stata effettuata la singola operazione straordinaria:

4. in **colonna 1**, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni materiali;
5. in **colonna 2**, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni immateriali;
6. in **colonna 3**, l'importo complessivo derivante dalla somma di colonna 1 e colonna 2 costituente la base imponibile dell'imposta sostitutiva; si precisa che sono escluse dalla suddetta base imponibile, ai sensi del comma 6 dell'articolo 1 del decreto citato, le differenze tra i valori civili e fiscali relative alle immobilizzazioni cedute nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, anteriormente al versamento della prima rata dovuta.

Qualora in relazione alla medesima operazione il soggetto conferitario si avvalga del presente regime in entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione, nel secondo periodo - ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile - assumono rilevanza anche le differenze di valore assoggettate complessivamente a imposta sostitutiva nel primo periodo.

A tal fine, in **colonna 4** va indicato l'imponibile del precedente periodo d'imposta cui si riferisce l'operazione.

In **colonna 5**, l'importo dell'imposta sostitutiva determinata applicando le aliquote del 12, 14 e 16%, all'importo di colonna 3. Nel caso in cui sia compilata anche la colonna 4, ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile, occorre tenere conto anche dell'importo indicato in colonna 4.

Il versamento dell'imposta

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire obbligatoriamente in tre rate:

- la prima, pari al 30% cento dell'importo complessivamente dovuto, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito relative al periodo d'imposta dell'operazione ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, a quello successivo;
- la seconda, pari al 40%, e la terza, pari al 30%, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito relative, rispettivamente, al primo e al secondo ovvero al secondo e al terzo periodo successivi a quello dell'operazione.

L'opzione **si considera perfezionata** con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta. Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5%.

A tal fine, nel **rigo RQ23**, va indicato l'importo complessivo dell'imposta sostitutiva dovuta pari alla somma delle colonne 5 dei righe RQ21 e RQ22 e nel **rigo RQ24** l'importo della prima rata annuale pari al 30% dell'imposta dovuta.

In deroga alle disposizioni del comma 2-ter dell'art. 176 Tuir e del relativo decreto di attuazione, per le quali si compila la precedente Sezione IV-A, il soggetto beneficiario dell'operazione straordinaria che eserciti l'opzione prevista dall'art. 15, comma 10, D.L. 185/2008, è tenuto a compilare la presente sezione. L'opzione consiste nell'assoggettare, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva di cui al medesimo comma 2-ter dell'art. 176, con l'aliquota del 16%, i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali.

Con tale opzione il soggetto beneficiario potrà effettuare nella dichiarazione, ai fini Irpef e Irap, del periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, la deduzione di cui all'art. 103 del Tuir e agli articoli 5, 6 e 7 D.Lgs. 446/1997, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa in misura non superiore ad un nono, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Allo stesso modo, a partire dal medesimo periodo di imposta di cui sopra saranno deducibili le quote di ammortamento del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a conto economico.

Il successivo comma 11, dell'articolo 15 stabilisce che le predette disposizioni sono applicabili anche per riallineare i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio ad attività diverse da quelle indicate nell'art. 176, comma 2-ter, del Tuir (ad esempio, le rimanenze di magazzino, i titoli immobilizzati e non, ecc.). In questo caso tali maggiori valori sono assoggettati a tassazione con aliquota ordinaria, ed eventuali maggiorazioni, rispettivamente dell'Irpef e dell'Irap separatamente dall'imponibile complessivo. La presente opzione può essere esercitata anche con riguardo a singole "categorie omogenee" di beni, come definite dal comma 5, dell'art. 15 D.L. 185/2008. I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva.

SEZIONE VI-B		Avviamento		Marchi		Altre attività immateriali		Imposta		
RQ25	Maggiori valori	1		2		3		16%	4	
			,00		,00		,00			,00
						Crediti		Imposta		
						5		20%	6	
							,00			,00
RQ26	Categorie omogenee					Importo ai fini imposte sui redditi		Importo IRAP		
		1		2		3				
					,00				,00	
RQ27						2		3		
					,00				,00	
RQ28	Altre attività					Maggiore valore ai fini imposte sui redditi				
						1				
							,00			
						Maggiore valore ai fini IRAP		Imposta		
		2		3		4			,00	
					,00					
						5		6		
									,00	
								Totale		
								7		
									,00	

A tale fine, nel **rigo RQ25** devono essere indicati gli importi dei maggiori valori derivanti dalle differenze tra importi civili e fiscali relativi all'avviamento, **colonna 1**, ai marchi d'impresa, **colonna 2**, e alle altre

attività immateriali (tra le quali si intende compresa qualsiasi immobilizzazione immateriale a vita utile indefinita, nonché gli oneri pluriennali, ossia le spese capitalizzate in più esercizi, ad es. le spese di ricerca e sviluppo, spese di impianto e ampliamento, ecc.), **colonna 3**.

In **colonna 4** va indicato l'importo corrispondente all'imposta sostitutiva dovuta, determinato applicando l'aliquota del 16% alla somma degli importi indicati nelle colonne 1, 2 e 3. La predetta imposta va versata utilizzando il *codice tributo 1821*.

Se i maggiori valori sono relativi ai crediti, l'importo del disallineamento va indicato in **colonna 5** e l'imposta sostitutiva dovuta in **colonna 6**, calcolata applicando l'aliquota del 20 per cento all'importo di colonna 5. La predetta imposta va versata utilizzando il *codice tributo 1823*.

Tali importi devono essere versati in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

Nei **rigli RQ26 e RQ27** devono essere indicati, **colonna 1**, la denominazione delle "categorie omogenee" relative ad attività diverse da quelle indicate nell'art. 176, comma 2-ter del Tuir per le quali si è optato per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio e, **colonna 2**, il corrispondente importo del disallineamento rilevante ai fini dell'Irpef e in **colonna 3** il corrispondente importo del disallineamento rilevante ai fini dell'Irap.

In tale ultimo caso, nel **rigo RQ28, colonna 1**, va indicato l'importo dei maggiori valori rilevanti ai fini delle imposte dirette corrispondente alla somma della colonna 2 dei rigli RQ26 e RQ27, mentre in **colonna 2** la somma dei maggiori valori rilevanti ai fini Irap corrispondente alla somma della colonna 3 dei rigli RQ26 e RQ27. L'importo indicato nel rigo RQ28, colonna 1 va riportato nel quadro **RN** al rigo **RN12**. Diversamente, qualora si sia optato per assoggettare a tassazione il valore complessivo delle divergenze civili e fiscali, non vanno compilati i rigli RQ26 e RQ27 e va indicato nel rigo RQ28, in **colonna 1**, l'importo totale del riallineamento ai fini delle imposte dirette. L'importo indicato nel rigo RQ28, colonna 1, va riportato nel quadro **RN** al rigo **RN12**. In **colonna 2**, l'importo totale del riallineamento ai fini Irap e, in **colonna 4**, l'imposta corrispondente all'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'Irap (che va indicata in **colonna 3**) e in **colonna 6** l'imposta corrispondente all'eventuale maggiorazione dell'Irap (la cui aliquota va indicata in **colonna 5**); in **colonna 7**, l'importo complessivo dell'imposta dovuta, pari alla somma delle colonne 4 e 6 del rigo RQ28, che deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione utilizzando il *codice tributo 1822*.

Si applicano le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

SEZIONE XII – TASSA ETICA

La presente sezione va compilata dai soggetti che esercitano le attività di produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, ai fini della determinazione dell'addizionale alle imposte sui redditi istituita con il co. 466, dell'articolo 1, L. 266/2005, come modificato dall'art. 31, co. 3, D.L. 185/2008.

Per materiale pornografico si intendono i giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene contenenti atti sessuali espliciti e non simulati tra adulti consenzienti, come determinati con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 13 marzo 2009, su proposta del Ministro per i beni e le attività culturali.

QUADRO RQ – IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI ALL'IRPEF

Sezione XIX – Imposta sostitutiva sui maggiori valori delle partecipazioni (art. 15, comma 10-bis e 10-ter, D.L. 185/2008)

SEZIONE XII Tassa unica (art. 1, c. 466, L. 23/12/05, n. 266)		Reddito	Imposta	Eccedenza periodo d'imposta precedente	Eccedenza periodo d'imposta precedente compensata nel mod. F24	Acconto
RQ49	1	,00	2	,00	3	,00
					4	,00
					5	,00
					6	,00
					7	,00

A tal fine, in **colonna 1** del **rigo RQ49** va indicato l'ammontare del reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi o compensi derivanti dalle predette attività. Si ricorda che ai fini della determinazione della predetta quota di reddito, le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente alle predette attività e ad altre attività, sono deducibili in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi o dei compensi derivanti da tali attività e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi o compensi. Nella **colonna 2** va indicato l'ammontare dell'addizionale, pari al 25% dell'importo di cui alla colonna 1. Nella **colonna 3**, va indicata l'eccedenza di imposta risultante dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente che non è stata chiesta a rimborso ma portata in compensazione e in **colonna 4** l'eccedenza indicata in colonna 3 ed utilizzata in compensazione con il mod. F24 entro la data di presentazione della dichiarazione.

Nella **colonna 5**, va indicata la somma degli acconti versati.

La **colonna 6** e la **colonna 7**, vanno compilate per indicare l'imposta a debito o a credito, pari al risultato della seguente somma algebrica:

$$\text{RQ49 col. 2} - \text{RQ49 col. 3} + \text{RQ49 col. 4} - \text{RQ49 col. 5}$$

Se il risultato è positivo, tale importo va indicato nella colonna 6 (imposta a debito). Tale imposta va versata utilizzando il *codice tributo 4005*.

Se il risultato è negativo, tale importo va indicato nella colonna 7 (imposta a credito). Tale eccedenza è utilizzabile in compensazione, pertanto deve essere riportata nel rigo RX10 colonna 1.

SEZIONE XIX – IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI MAGGIORI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI (ART. 15, COMMA 10-BIS E 10-TER, D.L. 185/2008)

La presente sezione va compilata dai soggetti che si avvalgono della facoltà di cui ai commi 10-bis e 10-ter dell'art. 15 D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009, per le operazioni straordinarie o traslative effettuate a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 (art. 1, comma 150, L. 147/2013).

Ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo (da intendersi come quelle incluse nel consolidamento) iscritti nel bilancio individuale a seguito dell'operazione straordinaria o traslativa - ed attribuiti, nel bilancio consolidato, alle voci avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali - si applica, in tutto o in parte, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap con aliquota del 16%.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è dovuto in un'unica rata da versare entro il termine di scadenza dei versamenti del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in riferimento al quale l'operazione è effettuata.

L'importo assoggettato ad imposta sostitutiva non rileva ai fini del valore fiscale della partecipazione stessa.

Gli effetti fiscali prodotti in virtù dell'esercizio dell'opzione s'intendono revocati in presenza di atti di

QUADRO RQ – IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI ALL'IRPEF

Sezione XIX – Imposta sostitutiva sui maggiori valori delle partecipazioni (art. 15, comma 10-bis e 10-ter, D.L. 185/2008)

realizzo riguardanti sia le partecipazioni di controllo, sia i marchi d'impresa, le altre attività immateriali o l'azienda cui si riferisce l'avviamento affrancato, anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 giugno 2014, ha stabilito le modalità di attuazione dei commi 150 e 151 dell'art. 1 L. 147/2013.

SEZIONE XIX Imposta sostitutiva sui maggiori valori delle partecipazioni (art. 15, commi 10 bis e 10 ter, D.L. n. 185/2008)		Tipo operazione 1	Soggetto subentrato 2	Differenza contabile 3	Avviamento 4	Marchi 5	Altre attività immateriali 6
RQ67				,00	,00	,00	,00
				Determinazione imponibile			
				7 ,00	8 ,00	16% ,00	9 ,00
RQ68				,00	,00	,00	,00
				7 ,00	8 ,00	16% ,00	9 ,00
RQ69	Totale imposta						,00

I righi da RQ67 a RQ68 devono essere utilizzati per indicare i dati relativi ad ogni singola partecipazione, avendo cura di compilare più moduli in caso di più partecipazioni; nei predetti righi va indicato:

- nella **colonna 1**, casella **“Tipo operazione”**, il codice identificativo dell'operazione straordinaria o traslativa a seguito della quale è stata iscritta nel bilancio individuale la partecipazione per cui si esercita l'opzione:
 - 1 - ipotesi di cui alla lett. a): incorporanti o risultanti dalla fusione in operazioni di fusione;
 - 2 - ipotesi di cui alla lett. b): beneficiari in operazioni di scissione;
 - 3 - ipotesi di cui alla lett. c): conferitari in operazioni di conferimento d'azienda;
 - 4 - ipotesi di cui alla lett. d): conferitari in operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 175 del Tuir;
 - 5 - ipotesi di cui alla lett. e): conferitari in ipotesi di scambio di partecipazioni mediante conferimento ai sensi dell'articolo 177 del Tuir;
 - 6 - ipotesi di cui alla lett. f): cessionari in ipotesi di compravendita di partecipazione di controllo;
 - 7 - ipotesi di cui alla lett. g): cessionari in ipotesi di compravendita d'azienda, che includa partecipazioni di controllo;
 - 8 - ipotesi di cui alla lett. h): scambianti che, per effetto di operazioni di scambio di partecipazioni mediante permuta ai sensi dell'articolo 177 del Tuir, ricevono a loro volta una partecipazione di controllo;
 - 9 - ipotesi di cui alla lett. i): soci che, per effetto del rapporto di concambio, ricevono una partecipazione di controllo a seguito di un'operazione di fusione o scissione;
 - 10 - ipotesi di cui alla lett. j): conferenti che ricevono una partecipazione di controllo in operazioni di conferimento di azienda;
 - 11 - ipotesi di cui alla lett. k): conferenti che, per effetto di operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 175 del Tuir, ricevono a loro volta una partecipazione di controllo;
 - 12 - ipotesi di cui alla lett. l): conferenti che, per effetto di operazioni di scambio di partecipazioni mediante conferimento ai sensi dell'articolo 177 del Tuir, ricevono a loro volta una partecipazione di controllo;
- nella **colonna 2**, la casella **“Soggetto subentrato”** va barrata qualora l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva è esercitata dal soggetto dichiarante subentrato, a seguito di fusione o scissione, ad uno dei

soggetti di cui al comma 2 dell'art. 2 del provvedimento che, se ancora esistente, avrebbe potuto esercitare tale opzione;

- nella **colonna 3**, la differenza fra il valore contabile della partecipazione di controllo iscritto nel bilancio individuale a seguito dell'operazione di cui alla colonna 1 e, a seconda dei casi indicati nell'art. 3, commi da 2 a 4, del provvedimento:
 - a) il valore della partecipazione risultante dalla situazione contabile redatta dalla società fusa, incorporata, scissa o conferente alla data di efficacia giuridica dell'operazione (per le ipotesi di cui alle lettere da a) ad e) del comma 2 dell'art. 2 del provvedimento);
 - b) la corrispondente quota di patrimonio netto della partecipata risultante dal bilancio riferibile all'esercizio chiuso prima dell'operazione (per le ipotesi di cui alle lettere da f) ad h) del comma 2 dell'art. 2);
 - c) il valore del patrimonio netto o della partecipazione oggetto di conferimento, fusione o scissione così come risultante dalla situazione contabile redatta dalla società conferente, fusa, incorporata o scissa alla data di efficacia giuridica dell'operazione (per le ipotesi di cui alle lettere da i) ad l) del comma 2 dell'art. 2);
- nelle **colonne 4, 5 e 6**, rispettivamente, il corrispondente valore di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali, in proporzione alla percentuale di partecipazione acquisita per effetto di una delle operazioni sopra richiamate, iscritto nel bilancio consolidato riferibile all'esercizio nel corso del quale le operazioni hanno avuto efficacia giuridica;
- nella **colonna 7**, il minore tra l'importo indicato nella colonna 3 e la somma degli importi indicati nelle colonne 4, 5 e 6;
- nella **colonna 8**, la base imponibile da assoggettare all'imposta sostitutiva, anche in misura parziale, che non deve essere superiore all'importo di colonna 7;
- nella **colonna 9**, l'ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta, pari al 16% dell'importo indicato nella colonna 8.

Nel **rigo RQ69**, va indicata la somma degli importi di cui alla colonna 9 dei rigi da RQ67 a RQ68 di tutti i moduli compilati.

SEZIONE XX – IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI PROVENTI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI NOLEGGIO OCCASIONALE DI IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO

La sezione va compilata dalle società, titolari, non aventi come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero utilizzatrici a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto che hanno effettuato, in forma occasionale, attività di noleggio delle predette unità e che esercitano l'opzione prevista dal comma 5 dell'art. 49-bis D.Lgs. 171/2005 (come modificato dall'art. 23 D.L. 69/2013).

Tale opzione consente di assoggettare a imposta sostitutiva dell'Ires e delle relative addizionali, nella misura del 20%:

- i proventi derivanti dall'attività di noleggio
- di durata complessiva non superiore a quarantadue giorni
- con esclusione della detraibilità o deducibilità dei costi e delle spese sostenute relative all'attività di noleggio.

L'imposta sostitutiva è versata entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'Ires con il codice tributo "1847".

del bilancio e che si sono avvalsi della facoltà di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della L. 342/2000, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio **dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2014**.

La rivalutazione, che deve riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, va eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge in esame.

Il **maggior valore** attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera **riconosciuto** ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap **a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita**, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del:

- 16% per i beni ammortizzabili
- 12% per i beni non ammortizzabili.

Nel **rigo RQ86** va indicato, in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni ammortizzabili e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 16% dell'ammontare di colonna 1.

Nel **rigo RQ87** va indicato, in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni non ammortizzabili diversi dalle partecipazioni e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 12% dell'ammontare di colonna 1.

Nel **rigo RQ88** va indicato, in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti alle partecipazioni in società controllate o collegate e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 12% dell'ammontare di colonna 1.

SEZIONE XXIII-B – RICONOSCIMENTO MAGGIORI VALORI

SEZIONE XXIII-B		Importo	Aliquota	Imposta
Riconoscimento dei maggiori valori dei beni e delle partecipazioni	RQ89 Maggiori valori dei beni ammortizzabili	1	16%	2
		,00		,00
	RQ90 Maggiori valori dei beni non ammortizzabili	,00	12%	,00
	RQ91 Maggiori valori delle partecipazioni	,00	12%	,00
	RQ92 Totale imposte			,00

La sezione XXIII-B va compilata dai soggetti che, ai sensi del comma 895 dell'art. 1 L. 208/2015 (legge stabilità 2016) si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 14 L. 342/2000 di affrancare ai fini fiscali i maggiori valori che risultano iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2014, a condizione che i relativi beni, purché ricompresi tra quelli previsti dall'art. 10 L. 342/2000, siano ancora presenti nel bilancio in cui è operato il riallineamento.

Nel **rigo RQ89** va indicato, in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni ammortizzabili e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 16% dell'ammontare di colonna 1.

Nel **rigo RQ90** va indicato, in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni non ammortizzabili diversi dalle partecipazioni e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 12% dell'ammontare di colonna 1.

Nel **rigo RQ91** va indicato, in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti alle partecipazioni in società controllate o collegate e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 12% dell'ammontare di colonna 1.

SEZIONE XXIII-C – RICONOSCIMENTO MAGGIORI VALORI

SEZIONE XXIII-C					
		Importo	Aliquota	Imposta	
Affrancamento	RQ93	Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	10%		
		1		2	

- ai soggetti che abbiano proceduto alla rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni i quali possono affrancare, in tutto o in parte, il saldo di rivalutazione risultante con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali;
- ai soggetti che abbiano proceduto al riallineamento dei valori, i quali possono affrancare la riserva vincolata in sospensione d'imposta ai fini fiscali.

L'imposta sostitutiva è versata (codice "1813") in un'unica rata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Nel **rigo RQ93**, in colonna 1, va indicato l'importo da assoggettare ad imposta sostitutiva e, in colonna 2, l'imposta sostitutiva pari al 10% dell'importo di colonna 1.

QUADRO RS



CODICE FISCALE

[illegible]

QUADRO RS

Quadro RS

	RS29					
		,00	,00	,00	,00	
	RS30					
		,00	,00	,00	,00	
	RS31					
		,00	,00	,00	,00	
	RS32					
		,00	,00	,00	,00	
	RS33					
		,00	,00	,00	,00	
	RS34					
		,00	,00	,00	,00	
	RS35					
		,00	,00	,00	,00	
	RS36					
		,00	,00	,00	,00	
	RS37					
		,00	,00	,00	,00	
	RS38					
		,00	,00	,00	,00	
Perdite da istanza di rimborso da IRAP	RS39	Perdite utilizzabili in misura limitata		Perdite utilizzabili in misura piena		
		1	,00	2	,00	
Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari	RS40					
Consorzi di imprese	RS41	Codice fiscale		Ritenute		
		1		2	,00	
Prezzi di trasferimento	RS42	Tipo controllo		Possesso documentazione	Componenti positivi	Componenti negativi
		A	B	C	4	5
					,00	,00
Estremi identificativi dei rapporti finanziari	RS43	Codice fiscale		Codice di identificazione fiscale estero		
		1		2		
		Denominazione operatore finanziario		Tipo di rapporto		
		3		4		
Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	RS45	Patrimonio netto 2015		Riduzioni	Differenza	Rendimento
		1	,00	2	,00	3
		Codice fiscale		Rendimento attribuito	Rendimenti totali	
		5		6	,00	7
		Elementi conoscitivi				
RS46	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
	1	2	3	4	5	
		,00	,00	,00	,00	,00
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati		
	6	7	8	9		
	,00	,00	,00	,00	,00	
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati		
	10	11	12	13		
	,00	,00	,00	,00	,00	

Canone Rai		Intestazione abbonamento		Numero abbonamento	
RS47		Comune		Provincia (sigla)	
Frazione, via e numero civico		Codice Comune		C.a.p.	
Categoria		Data versamento			
9 giorno		mese		anno	
Crediti		Valore di bilancio		Valore fiscale	
RS48 Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente		1		2	
RS49 Perdite dell'esercizio		,00		,00	
RS50 Differenza				,00	
RS51 Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio		,00		,00	
RS52 Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio		,00		,00	
RS53 Valore dei crediti risultanti in bilancio		,00		,00	
Dati di bilancio IAS/IFRS		Saldo iniziale		Saldi finale	
RS54 Immobili, impianti, macchinari		1		2	
RS55 Attività immateriali a vita non definita		,00		,00	
RS56 Altre attività immateriali		,00		,00	
RS57 Attività non correnti Partecipazioni		,00		,00	
RS58 Altre attività finanziarie		,00		,00	
RS59 Imposte differite		,00		,00	
RS60 Investimenti immobiliari		,00		,00	
RS61 Rimanenze		,00		,00	
RS62 Crediti commerciali e altri crediti		,00		,00	
RS63 Attività correnti Attività finanziarie		,00		,00	
RS64 Fondi liquidi e similari (disponibilità)		,00		,00	
RS65 Lavori in corso su ordinazione		,00		,00	
Passivo		Saldo iniziale		Saldo finale	
RS66 Patrimonio netto Capitale sociale (di cui non versato)		1		2	
RS67 Riserve		,00		,00	
RS68 Utili (perdite) accumulati (esercizi precedenti)		,00		,00	
RS69 Utili (perdite) dell'esercizio		,00		,00	
RS70 Finanziamenti/Obbligazioni		,00		,00	
RS71 Debiti verso banche		,00		,00	
RS72 Altre passività finanziarie		,00		,00	
RS73 Imposte differite		,00		,00	
RS74 Fondi di quiescenza per rischi e oneri		1		2	
RS75 Debiti commerciali e altri debiti		,00		,00	
RS76 Finanziamenti a breve termine/Obbligazioni		,00		,00	
RS77 Anticipi su lavori in corso su ordinazione		,00		,00	
RS78 Altre passività		,00		,00	
Conto economico IAS/IFRS per natura		RS79 Ricavi		,00	
RS80 Altri ricavi operativi (proventi)				,00	
RS81 Variazione nelle rimanenze di prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione				,00	
RS82 Materie prime e di consumo utilizzate				,00	
RS83 Costi per benefici ai dipendenti				,00	
RS84 Svalutazioni e ammortamenti				,00	
RS85 Altri costi operativi				,00	
RS86 Costi operativi totali				,00	
RS87 Risultato della gestione operativa				,00	
Conto economico IAS/IFRS per destinazione		RS88 Ricavi		,00	
RS89 Costi delle vendite				,00	
RS90 Utile lordo				,00	
RS91 Altri ricavi operativi (proventi)				,00	
RS92 Costi di distribuzione e di vendita				,00	
RS93 Costi amministrativi				,00	
RS94 Altri costi amministrativi operativi				,00	
RS95 Risultato della gestione operativa (Utile)				,00	
RS96 Proventi finanziari				,00	

Quadro RS

196

Errori contabili		Data inizio periodo d'imposta		Data fine periodo d'imposta		Codice fiscale			
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS151									
RS152		Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato			
RS153		1	2	3	4	5			
RS154									
RS155									
RS156									
RS157									
RS158									
RS159									
RS160									
RS161									
RS162		Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato			
RS163		1	2	3	4	5			
RS164									
RS165									
RS166									
RS167									
RS168									
RS169									
RS170									
RS171									
RS172		Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato			
RS173		1	2	3	4	5			
RS174									
RS175									
RS176									
RS177									
RS178									
RS179									
RS180									

Il **quadro RS** si compone dei seguenti prospetti comuni ai quadri RD, RE, RF, RG, RH e RJ:

QUADRO RS
• Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone
• Plusvalenze e sopravvenienze attive
• Verifica della operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo
• Utili distribuiti da imprese estere partecipate
• Ammortamento dei terreni
• Spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione
• Valori fiscali delle società agricole
• Perdite da istanza di rimborso Irap
• Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari

QUADRO RS

Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone

• Consorzi di imprese
• Prezzi di trasferimento
• Estremi identificativi rapporti finanziari
• Canone RAI
• Deduzione per capitale investito (ACE)
• Crediti
• Dati di bilancio IAS/IFRS
• Dati di bilancio
• Minusvalenze e differenze negative
• Variazione dei criteri di valutazione
• Investimenti in start-up innovative
• Zona franca Urbana
• Errori contabili

RS1: Quadro di riferimento**RS1** Quadro di riferimento ¹

Nel rigo RS1 va indicato il quadro di riferimento (RD, RE, RF, RG, RH, RJ)

TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ SOGGETTA ALL'IRE IN SOCIETÀ DI PERSONE

Trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone		RISERVE FORMATE PRIMA DELLA TRASFORMAZIONE			
		Saldo iniziale	Decrementi per copertura delle perdite	Altri decrementi	Saldo finale
		1	2	3	4
RS2	Riserve in sospensione	,00	,00	,00	,00
RS3	Riserve che in caso di distribuzione costituiscono utile per il socio	,00	,00	,00	,00
RS4	Riserve che in caso di distribuzione non costituiscono utile per il socio	,00	,00	,00	,00
PERDITE D'IMPRESA IN CONTABILITÀ ORDINARIA NON COMPENSATE NELL'ANNO					
RS5	Perdite utilizzabili in misura limitata				,00
RS6	Perdite utilizzabili in misura piena				,00



Regime fiscale delle riserve di utili nella trasformazione da società di capitali a società di persone

L'art. 170, comma 4, Tuir, disciplina il regime delle riserve nel caso di trasformazione da una società soggetta all'Ires in una società non soggetta a tale imposta (trasformazione omogenea regressiva).

La norma prevede che tali riserve, escluse quelle di cui all'art. 47, comma 5 del Tuir, (ovvero le riserve da sovrapprezzo azioni, i versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale, le riserve di rivalutazione monetaria esente che, essendo riserve di capitali, possono ridurre il costo fiscale della partecipazione):

- se evidenziate nel bilancio della società di persone trasformata con l'indicazione della loro origine: concorrono a formare il reddito imponibile dei soci solo nel periodo della relativa distribuzione o utilizzo per scopi diversi dalla copertura delle perdite d'esercizio;
- se non evidenziate nel bilancio della società di persone trasformata ovvero se iscritte senza l'indicazione della loro origine: vengono riprese a tassazione nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 170 Tuir dette riserve, in caso di imputazione ai soci, sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'art. 73 Tuir soggette ad Ires.

Di conseguenza le riserve che si considerano distribuite per effetto della trasformazione sono tassate in capo ai beneficiari con le seguenti modalità:

- a) Se i beneficiari sono soggetti passivi d'imposta ai fini Irpef (persone fisiche): secondo le disposizioni di cui all'articolo 47 Tuir:
 - Imponibilità al 40% del dividendo senza applicazione di alcuna ritenuta alla fonte, se le riserve riguardano partecipazioni qualificate e sono costituite da utili prodotti in esercizi anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2007;
 - imponibilità al 49,72% del dividendo senza applicazione di alcuna ritenuta alla fonte, se le riserve riguardano partecipazioni qualificate e sono costituite da utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
 - imponibilità al 100% del dividendo con applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 12,50%, se le riserve riguardano partecipazioni non qualificate;
- b) Se i beneficiari sono imprenditori soggetti passivi Irpef (imprenditore individuale, società di persone), secondo le disposizioni di cui all'articolo 59 Tuir:
 - imponibilità al 40% del dividendo senza applicazione di alcuna ritenuta alla fonte, indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta, se le riserve sono costituite da utili prodotti in esercizi anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2007;
 - imponibilità al 49,72% del dividendo senza applicazione di alcuna ritenuta alla fonte, indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta, se le riserve sono costituite da utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- c) Se i beneficiari sono soggetti passivi d'imposta ai fini Ires (società di capitali): secondo le disposizioni previste in materia di "dividendi ed interessi" dall'articolo 89 del Tuir. Vale a dire imponibilità per il 5% dell'ammontare del dividendo.

Ai fini del regime impositivo delle riserve, una società di capitali che ha optato per il

QUADRO RS

Plusvalenze e sopravvenienze attive

regime di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir è assimilabile ad una società di persone. Pertanto le riserve di una società di capitali trasparente, se iscritte nella contabilità della società di persone trasformata, con l'indicazione di origine, non sono assoggettate a imposizione in capo ai soci al momento della distribuzione. Diversamente, nel caso in cui non siano iscritte o sia omessa la loro origine, il costo fiscale della partecipazione diminuirà corrispondentemente.

Il prospetto in commento del quadro RS consente quindi di tenere memoria dell'iscrizione in bilancio delle variazioni di tali riserve.

In particolare:

- nel **rigo RS2, colonna 1** vanno indicate le riserve in sospensione d'imposta provenienti dalla società trasformata;
- nel **rigo RS3, colonna 1** va indicato l'importo delle riserve che in caso di distribuzione costituiscono utile per il socio;
- nel **rigo RS4, colonna 1**, l'ammontare delle riserve che in caso di distribuzione non costituiscono utile per il socio (art. 47, comma 5, Tuir).

Nella **colonna 2** dei **righe RS2, RS3, RS4** vanno annotati i decrementi delle riserve utilizzate per la copertura della perdita dell'esercizio.

Nella **colonna 3** vanno indicati gli altri decrementi quali, ad esempio, la distribuzione ai soci.

Nella **colonna 4** va indicato il saldo finale.

RS5: Perdite utilizzabili in misura limitata

Nel **rigo RS5**, devono essere riportate le perdite non compensate, formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone, utilizzabili in misura limitata ai sensi dell'articolo 84, comma 1, Tuir.

RS6: Perdite utilizzabili in misura piena

Nel **rigo RS6** vanno indicate le perdite fiscali, formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone, utilizzabili in misura piena ai sensi dell'art. 8, comma 3, ultimo periodo, Tuir.

PLUSVALENZE E SOPRAVVENIENZE ATTIVE

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS7	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS8	Quota costante degli importi di rigo RS7	,00		,00
	RS9	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir			,00
	RS10	Quota costante dell'importo di rigo RS9			,00

Questo prospetto deve essere compilato per il differimento della tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive, esclusivamente nell'anno in cui è operata la scelta per la rateizzazione.

In particolare vanno indicate:

- le plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 comma 4 del Tuir;
- le sopravvenienze attive di cui all'art. 88 comma 2 del Tuir, ovvero le sopravvenienze da indennità di risarcimento per la perdita o il danneggiamento di beni;
- le sopravvenienze attive di cui all'art. 88, comma 3 lett. b) del Tuir ovvero i contributi in c/capitale.

A tal fine, nel **rigo RS7** va indicato l'importo complessivo oggetto di rateizzazione:

- a **colonna 1**, deve essere riportato l'importo complessivo delle plusvalenze patrimoniali realizzate nel corso del 2015 ai sensi dell'art. 86, comma 4, Tuir;
- a **colonna 2**, deve essere riportato l'importo delle sopravvenienze (risarcimento danni di beni strumentali che eccedono l'ammontare iscritto in precedenti bilanci) di cui all'art. 88, comma 2, Tuir.

Nel **rigo RS8**, va indicato l'importo corrispondente alla quota costante prescelta rispettivamente per le plusvalenze, in **colonna 1**, e per le sopravvenienze, in **colonna 2**.

Nel **rigo RS9**, va indicato l'importo complessivo dei proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir (contributi in c/capitale), oggetto di rateizzazione.

Nel **rigo RS10**, va indicato l'importo corrispondente alla quota costante prescelta per i proventi di cui al **rigo RS9**.

Gli importi indicati vanno poi riportati secondo le istruzioni fornite per la compilazione dei rigi RG6 e RG7 del quadro RG e dei rigi RF7, RF8, RF34 e RF35 del quadro RF.

VERIFICA DELL'OPERATIVITÀ E DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE MINIMO DEI SOGGETTI NON OPERATIVI

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo		RS11	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
		1	2	3	4	5	6	7	8	
		Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale		
RS12 Titoli e crediti		1	,00	2%		4	,00	1,50%		
RS13 Immobili ed altri beni			,00	6%			,00	4,75%		
RS14 Immobili A/10			,00	5%			,00	4%		
RS15 Immobili abitativi			,00	4%			,00	3%		
RS16 Altre immobilizzazioni			,00	15%			,00	12%		
RS17 Beni piccoli comuni			,00	1%			,00	0,9%		
RS18 Totale		Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto				
		2	,00	3	,00	5	,00			
RS19		ACE		Agevolazioni		Variazioni in aumento				
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	
RS20 Reddito imponibile minimo										,00

Il presente prospetto deve essere compilato dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice per la verifica delle condizioni di operatività, secondo le previsioni dell'art. 30 L. 724/1994, e, ai sensi dell'art. 2 commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011, per la determinazione del reddito minimo dei soggetti in "perdita sistematica".

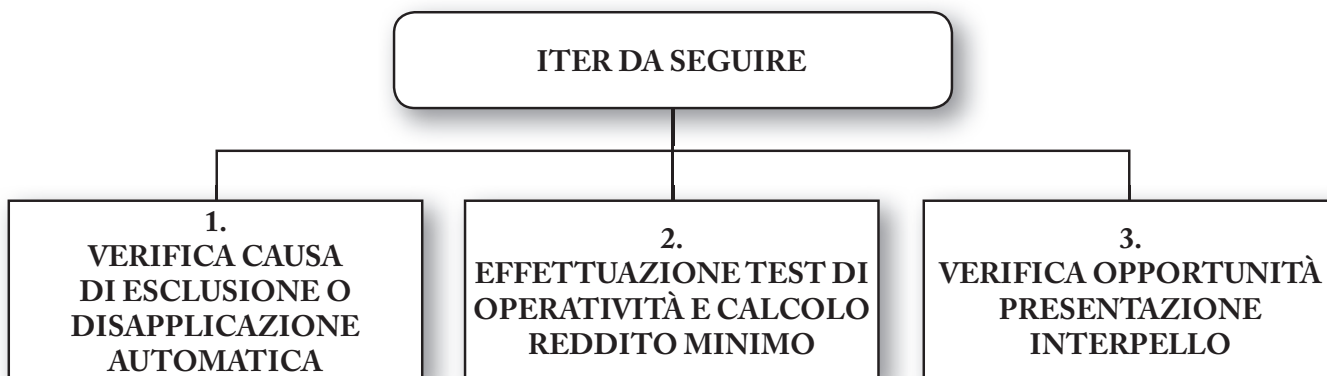


APPROFONDIMENTO LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

La disciplina delle società cosiddette “**non operative**”, dettata dalla **L. 724/1994**, è finalizzata a contrastare l'intestazione di beni a veicoli societari, con l'obiettivo di ottenere benefici di carattere fiscale, anziché agli effettivi utilizzatori degli stessi.

I contribuenti potenzialmente interessati dalla disciplina delle società di comodo devono:

- verificare se sussistono eventuali cause di esclusione o disapplicazione automatica;
- se così non è, effettuare il test di operatività per stabilire se la società si debba o meno considerare di “comodo” e, qualora questa condizione si verifichi, va determinato il reddito presunto ed il relativo carico di imposte da stanziare in bilancio;
- valutare, infine, la possibilità di presentare un interpello disapplicativo.



La presenza di cause di esclusione o di disapplicazione automatica

I soggetti interessati dalla disciplina delle società di comodo sono tutte le società di capitali e quelle di persone, mentre restano invece escluse le società cooperative, gli enti commerciali e non commerciali, le società consortili e le società che non hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Le società che presentano il rischio di rientrare nel campo applicativo della disciplina delle società di comodo devono innanzitutto verificare se non sussistano **cause di esclusione o disapplicazione automatica** che possano risolvere il problema “alla radice”.

Le cause di esclusione previste dall'art. 30 comma 1 lett. c) della legge 724/1994 sono le seguenti:

2. soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
3. società in amministrazione controllata o straordinaria;
4. società e enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
5. società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6. società con un numero di soci non inferiore a 50 ⇒ la causa di esclusione deve manifestarsi per la maggior parte del periodo d'imposta;
7. società con un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità nei due esercizi precedenti ⇒ non si tratta di un dato medio, bensì va verificato in ciascuno dei giorni del biennio precedente;
8. società in stato di fallimento, liquidazione giudiziarica, liquidazione coatta amministrativa e concordato preventivo;
9. società con un valore della produzione maggiore del totale attivo stato patrimoniale ⇒ il test va eseguito nell'esercizio di riferimento e non anche in quelli precedenti;

10. società partecipate per almeno il 20% da enti pubblici $\Rightarrow$ la partecipazione deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta;
11. società congrue e coerenti rispetto agli studi di settore $\Rightarrow$ la congruità per adeguamento deve avvenire al valore puntuale, determinato considerando anche gli indici di normalità economica, mentre non possono usufruire dell'esonero le società soggette a parametri.

Ci sono poi una serie di cause di disapplicazione che sono state individuate dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate 14.2.2008 e 11.6.2012 (si veda commento alla casella 2 del rigo RS11).

Il test di operatività

Nel caso in cui non sussistano cause di esclusione o disapplicazione della disciplina, bisogna, come detto, procedere con l'effettuazione del test di operatività.

L'art. 30 della legge 724/1994 stabilisce che si devono considerare non operative le società che hanno rilevato a conto economico un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, inferiore rispetto al dato minimo presunto ottenuto dalla sommatoria dei valori che risultano applicando al valore "medio" triennale dei beni individuati dalla norma specifiche percentuali di produttività:

TIPOLOGIA DI BENE	TEST DI OPERATIVITÀ – PERCENTUALI DA APPLICARE
Azioni e quote	2%
Terreni e fabbricati iscritti tra le immobilizzazioni e navi anche in locazione finanziaria	6% (1% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti)
Immobili A/10	5% (1% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti)
Immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti	4% (1% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti)
Altre immobilizzazioni	15%

Se dal calcolo effettuato risulta che i proventi effettivi sono superiori a quelli determinati sulla base del test di operatività, la società non è da considerarsi di comodo e, pertanto, determina le imposte d'esercizio sulla base del reddito effettivo; se invece i proventi effettivi sono inferiori rispetto a quelli convenzionali, la società si considera non operativa ed il reddito deve essere determinato effettuando il computo previsto dalla norma.

A tal fine si applicano gli appositi coefficienti di redditività, definiti dalla disposizione, al valore degli stessi elementi patrimoniali considerati nel test di operatività, tenendo conto, però, soltanto del periodo d'imposta in questione (e non, quindi, su base triennale come nel test di operatività):

TIPOLOGIA DI BENE	DETERMINAZIONE REDDITO MINIMO – PERCENTUALE DA APPLICARE
Azioni e quote	1,5%
Terreni e fabbricati iscritti tra le immobilizzazioni e navi anche in locazione finanziaria	4,75% (1% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti)

TIPOLOGIA DI BENE	DETERMINAZIONE REDDITO MINIMO – PERCENTUALE DA APPLICARE
Immobili A/10	4% (1% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti)
Immobili a destinazione abitativa acquistati o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti	3% (1% per gli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti)
Altre immobilizzazioni	12%

Nel caso di beni assoggettati a rivalutazione, il valore rivalutato assume valenza nell'ambito della disciplina delle società di comodo solo a decorrere dal periodo di decorrenza fiscale della rivalutazione stessa. In conformità a quanto previsto dal D.L. 185/2008, nel bilancio 2008 le imprese hanno potuto attuare una rivalutazione volontaria degli immobili detenuti, solo sul piano civilistico oppure attribuendo loro rilevanza fiscale attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Gli immobili rivalutati solo da un punto di vista civilistico continueranno a rilevare nei test di operatività e di redditività, assumendo il costo fiscale originario e non il valore rivalutato; nel caso in cui vi sia stato il riconoscimento fiscale, il maggior valore rileverà a partire dal 2013 (da quando inizia cioè ad esplicare gli effetti ai fini della deduzione della quota ammortamenti e per il calcolo della quota deducibile delle spese di manutenzione e riparazione).

La presentazione dell'interpello disapplicativo

Le società non operative, che possono però addurre oggettive situazioni che impediscono il conseguimento di ricavi "congrui", possono presentare un interpello disapplicativo ex art. 37 bis D.P.R. 600/1973 per evitare l'applicazione della disciplina antielusiva.

L'Irap per le società di comodo

Per quanto riguarda l'Irap, il comma 3 bis dell'art. 30 della legge 724/1994 prevede che, per le società che non superano il test di operatività, il valore della produzione netta non possa essere inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 *"aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi"*.

Le limitazioni nell'utilizzo del credito Iva

L'art. 30 comma 4 della legge 724/1997 stabilisce che *"Per le società e gli enti operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto – legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi."*

Per le società non operative, il credito Iva risultante dalla dichiarazione non è ammesso a rimborso, né può essere ceduto; inoltre viene ad essere perso, e non può quindi più essere riportato in avanti, se per tre periodi consecutivi la società è stata non operativa e non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini Iva in misura non inferiore all'importo dei ricavi presunti.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Rigo RS11

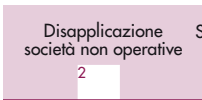
RS11	Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	Soggetto in perdita sistematica 3	Imposta sul reddito - società non operativa 4	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica 5	IRAP 6	IVA 7	Casi particolari 8

Colonna 1 – Cause di esclusione

I soggetti non tenuti all'applicazione della disciplina sulla società di comodo devono indicare nell'apposita casella  il codice corrispondente e cioè:

2	Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta
3	Società in amministrazione controllata o straordinaria
4	Società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente
5	Società esercenti pubblici servizi di trasporto
6	Società con un numero di soci non inferiore a 50
7	Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità
8	Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo
9	Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale
10	Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20%
11	Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore

Casella 2 – Cause di disapplicazione

I soggetti che presentano situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina sulla società di comodo devono indicare nell'apposita casella  il codice corrispondente e cioè:

2	Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.
3	Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

4	Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili.
5	Società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.
6	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.
7	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi, in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto.
8	Le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99.
9	Le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.
99	Società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni.



Nelle ipotesi di disapplicazione parziale (codice 4, 5 e 6), il presente prospetto va compilato non tenendo conto dei relativi valori ai fini della determinazione dei ricavi e del reddito presunti.

Se non si hanno altri beni da indicare nel prospetto, diversi da quelli di cui al predetti codici, è necessario compilare la casella “*Casi particolari*”.

Casella 3 – Soggetto in perdita sistematica

Il decreto legge n. 138/2011 ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina delle società non operative, includendovi anche le società che per cinque periodi d'imposta consecutivi dichiarano una perdita fiscale ovvero per quattro anni una perdita fiscale e per un anno un reddito inferiore a quello minimo presunto in base all'art. 30, comma 3, l. 724/1994, a prescindere dal superamento o meno del “test di operatività”, ovvero anche quando i ricavi dichiarati sono superiori a quelli minimi determinati attraverso l'applicazione delle percentuali.

La presunzione di “non operatività” opera, ai sensi del comma 36-*decies* dell'art. 2 del D.L. 138/2011, a decorrere dal sesto periodo d'imposta successivo.

Nella colonna 3 va quindi indicato il **codice 1** se il soggetto si trova nella situazione sopra descritta, ovvero in perdita sistematica. In tal caso è necessario compilare le colonne 4 e 5 dei righi da RS12 a RS18 e i righi RS19 e RS20.

Poiché il Provvedimento Direttore Agenzia Entrate 11 giugno 2012 ha individuato particolari situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina riguardante i soggetti in perdita sistematica, nella colonna 3 va indicato, in base alla situazione concreta, uno dei seguenti codici:

2	Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.
3	Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al D.Lgs. 59/2011 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario e ai successivi periodi d'imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.
4	Società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: 1) società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e seguenti del D.L. 138/2011; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 Tuir. La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni.
5	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.
6	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi, in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto.
7	Società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo s'intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'articolo 2425 Cod. Civ. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, si assumono le voci di conto economico corrispondenti.
8	Società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 L. 225/1992. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.
9	Società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative.
10	Società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 Cod. Civ. e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 D.Lgs. 99/2004.
11	Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.
12	Società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

99	Società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 Cod. Civ. entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, Tuir.



La **R.M. 68/E/2013** ha chiarito che, nel caso in cui la società dichiarante si sia avvalsa delle disposizioni di cui all'art. 86, comma 4, Tuir, relativamente alla **rateizzazione delle plusvalenze patrimoniali**, ai fini dell'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica il **risultato di periodo**

va determinato:

- per il periodo d'imposta in cui è realizzata la plusvalenza, incrementando il risultato fiscale di periodo dell'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate agli esercizi successivi;
- per i periodi d'imposta successivi, rispetto ai quali è stato operato il rinvio della tassazione, riducendo il risultato fiscale di periodo dell'importo corrispondente alla variazione in aumento effettuata in dichiarazione, riguardo alla quota di plusvalenza rinviata.

Colonne 4, 5, 6 e 7

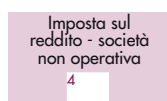
È prevista la possibilità di richiedere all'Agenzia delle Entrate la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo/perdita sistematica ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), L. 212/2000.

Art. 30, comma 4-bis, L. 724/1994

In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

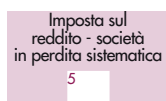
Il contribuente, qualora ritenga sussistenti le condizioni di cui alla norma sopra indicata, può disapplicare le predette discipline anche nel caso in cui non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta positiva.

In tal caso, va indicato:



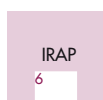
- nella casella **“Imposta sul reddito – società non operativa”** uno dei seguenti codici:
 1. accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
 2. mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;

3. presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative.

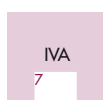


- nella casella “**Imposta sul reddito – società in perdita sistematica**” uno dei seguenti codici:
 1. accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
 2. mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
 3. presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica.

Inoltre, vanno compilate, anche congiuntamente alla compilazione delle caselle “Imposta sul reddito – società non operativa” e “Imposta sul reddito – società in perdita sistematica”, le seguenti caselle, indicando:



- nella casella “**Irapp**” uno dei seguenti codici:
 1. accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap;
 2. mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap;
 3. presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap.



- nella casella “**Iva**” uno dei seguenti codici:
 1. accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva;
 2. mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva;
 3. presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva.

Colonna 7 – Casi particolari

La casella va compilata indicando:

- **codice 1:** nell'ipotesi in cui il dichiarante, nell'esercizio relativo alla presente dichiarazione e nei due precedenti non abbia alcuno dei beni indicati nei righi da RS12 a RS17.
- **codice 2:** nell'ipotesi in cui il dichiarante, esclusivamente con riferimento all'esercizio relativo alla presente dichiarazione, non abbia posseduto dei beni indicati nei righi da RS12 a RS17. In tal caso la colonna 4 del rigo da RS12 a RS17 e la colonna 5 del rigo RS18 non vanno compilate.

Righi da RS12 a RS17

	Valore medio	Percentuale	Valore dell'esercizio	Percentuale
RS12 Titoli e crediti	¹ ,00	2%	⁴ ,00	1,50%
RS13 Immobili ed altri beni	,00	6%	,00	4,75%
RS14 Immobili A/10	,00	5%	,00	4%
RS15 Immobili abitativi	,00	4%	,00	3%
RS16 Altre immobilizzazioni	,00	15%	,00	12%
RS17 Beni piccoli comuni	,00	1%	,00	0,9%

Nella **colonna 1** dei righi da RS12 a RS17 va riportata la media dei valori dei relativi beni dell'esercizio e dei due precedenti; a tal fine il valore dei beni acquistati o ceduti nel corso degli esercizi interessati dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso.

Beni in leasing

Il valore è costituito dal costo del concedente o, in assenza di documentazione, dalla somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Nella **colonna 4** dei righi da RS12 a RS17 va riportato solo il valore dei relativi beni dell'esercizio.

In particolare:

Titoli e crediti	- Azioni o quote di partecipazione di cui all'art. 85, comma 1, lett. c) Tuir; - strumenti finanziari di cui all'art. 85, comma 1, lett. d) Tuir; - obbligazioni, altri titoli di serie o di massa di versi da azioni o quote di partecipazione di cui all'art. 85, comma 1, lett. e) Tuir; - quote di partecipazione in società commerciali di cui all'art. 5 Tuir anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie; - crediti, esclusi quelli di natura commerciale ed i depositi bancari.
Immobili e altri beni	- Immobili; - navi di cui all'art. 8-bis, comma 1, lett. a) D.P.R. 633/1972 destinate ad esercizio di attività commerciali o pesca, operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, demolizione.
Immobili A/10	Immobili classificati nella categoria catastale A/10
Immobili abitativi	Immobili a destinazione abitativa (categorie catastali da A/1 a A/10)
Altre immobilizzazioni	Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, escluse le immobilizzazioni in corso e gli acconti
Beni piccoli comuni	Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, situate nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti

Rigo RS18

	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
RS18 Totale	² ,00	³ ,00	⁵ ,00

Nella **colonna 2 "Ricavi presunti"** va indicata la somma degli importi ottenuti moltiplicando i valori di colonna 1 dei righi da RS12 a RS17 per le percentuali indicate.

Nella **colonna 3 “Ricavi effettivi”** vanno indicati i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi, esclusi quelli straordinari, assunti in base alla risultanze medie del conto economico dell'esercizio e dei due precedenti.

RS18 col. 2 > RS18 col. 3 $\Rightarrow$ la società non è operativa

In tal caso, il reddito imponibile minimo è determinato applicando al valore dei medesimi beni considerati ai fini della compilazione di colonna 1, posseduti nell'esercizio e da indicare nella colonna 4, le percentuali indicate nel prospetto.

Rigo RS19

RS19	ACE	Agevolazioni	Variazioni in aumento
1	2	3	4
	,00	,00	,00

Nel **rigo RS19, colonna 1**, va indicato l'ammontare dell'agevolazione ACE di cui al rigo RS45, colonna 7, fino a concorrenza dell'importo di rigo RS18, colonna 5.

Le istruzioni precisano che ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, tenuto conto che la normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati dovranno indicare nel **rigo RS19, colonna 2**, l'ammontare dei proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva che non concorrono a formare il reddito imponibile, quali, ad esempio:

- la quota esclusa dalla formazione del reddito degli utili da partecipazione distribuiti ai sensi dell'art. 47 del Tuir;
- reddito esente, anche per effetto di plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 87 del Tuir;
- l'importo escluso dal reddito per effetto dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 5, comma 3-ter, del decreto legge n. 78 del 2009 (c.d. bonus capitalizzazione);

In **colonna 3** va indicato l'importo corrispondente alla variazione in aumento effettuata in dichiarazione, in relazione alla quota di plusvalenza rinviata, in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 86, comma 4, Tuir.

In **colonna 4: col. 1 + col. 2 – col. 3**

Rigo RS20

RS20 Reddito imponibile minimo	,00

Nel **rigo RS20**, va indicato il reddito minimo, pari alla differenza tra:

$$RS20 = RS18 \text{ col. 5} - RS19 \text{ col. 4}$$

A questo punto è necessario procedere al raffronto tra:

- l'ammontare di cui al rigo **RS20** e quello indicato nel rigo **RF66**, maggiorato dell'importo di rigo **RN10**, in caso di soggetto in regime di contabilità ordinaria;
- l'ammontare di cui al rigo **RS20** e quello indicato nel **rigo RG34**, maggiorato dell'importo di rigo **RN10**, in caso di soggetto in regime di contabilità semplificata.

Nel caso in cui, invece, il primo termine risulti inferiore al secondo, nel rigo RN1 (o RN2) va riportato l'importo di rigo RF66 o RG34.

Utili distribuiti da imprese estere partecipate	DATI DEL SOGGETTO RESIDENTE E DELL'IMPRESA ESTERA PARTECIPATA					
	RS21	Codice fiscale	Denominazione dell'impresa estera partecipata	Soggetto non residente	Utili distribuiti	
	1	2	3	4	,00	
	RS22	1	2	3	4	00

- dai soggetti residenti cui siano stati imputati, ai sensi dell'art. 167, comma 1, del Tuir e delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 1, del D.M. 21 novembre 2001, n. 429, i redditi di una o più imprese, società o enti, residenti o localizzati in Stati o territori con regime fiscale privilegiato (c.d. Controlled foreign companies o CFC), dei quali i medesimi possiedono partecipazioni, dirette o indirette, agli utili;
- dai soggetti residenti cui siano stati imputati, ai sensi dell'art. 168 del Tuir e delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 1, del D.M. 7 agosto 2006, n. 268, i redditi di una o più imprese, società o enti residenti o localizzati in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, dei quali i medesimi possiedono partecipazioni, dirette o indirette, agli utili. A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015 (7 ottobre 2015), l'art. 168 del Tuir è abrogato; per gli utili distribuiti dal soggetto non residente, a decorrere dal predetto periodo di imposta, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 3, commi 3 e 4, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 7 agosto 2006, n. 268. A tali fini, gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli assoggettati a tassazione separata.

Righi RS21 e RS22

- nella **colonna 1**, il codice fiscale del soggetto che ha dichiarato il reddito dell'impresa estera nel quadro FC della propria dichiarazione; qualora vi sia coincidenza tra il soggetto che determina i redditi dell'impresa, società od ente non residente ed il soggetto dichiarante, quest'ultimo deve indicare il proprio codice fiscale;
- nella **colonna 2**, la denominazione dell'impresa estera partecipata;
- la **casella 3** deve essere barrata nel particolare caso di partecipazione agli utili per il tramite di soggetti non residenti;
- nella **colonna 4**, gli utili distribuiti dal soggetto estero ovvero dal soggetto non residente direttamente partecipato che non concorrono a formare il reddito. L'importo indicato in tale colonna, ovvero la somma degli importi indicati nella colonna 4 di ogni rigo del presente prospetto (in caso di partecipazione a più soggetti esteri), deve essere indicato nel rigo RF48 del quadro RF del presente modello. Si ricorda che gli utili distribuiti dall'impresa, società o ente localizzata in Stati o territori con regi-

me fiscale privilegiato non concorrono a formare il reddito complessivo del soggetto partecipante se originano da un reddito precedentemente tassato per trasparenza (C.M. 23/E/2011, paragrafo 7.5.). Nella particolare ipotesi di partecipazione agli utili tramite soggetti non residenti (casella 3), occorre fare riferimento agli utili distribuiti da tali ultimi soggetti dopo la data di delibera di distribuzione da parte dell'impresa, società od ente localizzata in Stati o territori con regime fiscale privilegiato.

AMMORTAMENTO DEI TERRENI

Ammortamento dei terreni	Numero		Importo		Numero		Importo	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS24 Fabbricati strumentali industriali								
RS25 Altri fabbricati strumentali								

L'art. 36, comma 7, del D.L. 223/2006, così come sostituito dal D.L. 262/2006, ha stabilito che, ai fini del calcolo delle **quote di ammortamento** e delle quote dei canoni leasing deducibili, il **costo dei fabbricati strumentali** deve essere assunto **al netto del costo delle aree** su cui i fabbricati insistono.

Quindi, qualora il costo delle aree sia non già stato iscritto autonomamente in bilancio, l'importo che deve essere attribuito è pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e il 20%, o 30% per i fabbricati industriali, del costo complessivo.

Tali disposizioni si applicano anche ai fabbricati strumentali acquisiti in leasing per la quota capitale dei canoni.

La presente sezione va compilata al fine di evidenziare il valore dei terreni incorporato nei predetti fabbricati.

In particolare:

Rigo RS24

- nella **colonna 1** va indicato il numero dei fabbricati industriali detenuti in forza di contratti di locazione finanziaria da cui è stato scorporato il valore del terreno;
- nella **colonna 2** va indicato il valore complessivo dei terreni relativi ai fabbricati di cui alla colonna 1;
- nella **colonna 3** va indicato il numero degli altri fabbricati industriali, posseduti in proprietà da cui è stato scorporato il valore del terreno;
- nella **colonna 4** il valore complessivo dei terreni su cui i predetti fabbricati insistono.

Rigo RS25

Sono medesime le regole di compilazione del rigo RS25 che accoglie i valori concernenti i fabbricati diversi da quelli industriali.

- nella **colonna 1** va indicato il numero dei fabbricati non industriali detenuti in forza di contratti di locazione finanziaria da cui è stato scorporato il valore del terreno;
- nella **colonna 2** il valore complessivo dei terreni relativi ai fabbricati di cui alla colonna 1;
- nella **colonna 3** va indicato il numero degli altri fabbricati non industriali posseduti in proprietà da cui è stato scorporato il valore del terreno;
- nella **colonna 4** il valore complessivo dei terreni su cui i predetti fabbricati insistono.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società Gamma s.n.c. possiede due fabbricati in leasing il cui valore del terreno è pari a 75.000 euro per il primo fabbricato e 150.000 euro per il secondo.

Ammortamento dei terreni		Numero		Importo		Numero		Importo	
RS24	Fabbricati strumentali industriali	1	2	225.000	,00	3	4	,00	,00
RS25	Altri fabbricati strumentali				,00				,00

SPESE DI RAPPRESENTANZA PER LE IMPRESE DI NUOVA COSTITUZIONE

Spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione
D.M. del 19/11/2008
art. 1 comma 3

RS26

Spese non deducibili

,00

Nel **rigo RS26** vanno indicate le spese di rappresentanza di cui all'art. 108, comma 2, del Tuir, sostenute dalle imprese di nuova costituzione, non deducibili dal reddito d'impresa per assenza di ricavi.

L'art. 1, comma 3, D.M. 19.11.2008 ha previsto che possono essere portate in deduzione dal reddito d'impresa del periodo d'imposta in cui sono conseguiti i primi ricavi e di quello successivo se, e nella misura in cui, le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

Pertanto **nel rigo RS26** vanno indicate:

- le spese indeducibili sostenute nel presente periodo d'imposta qualora nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione non siano stati ancora conseguiti i primi ricavi;
- le spese non dedotte sostenute nei periodi d'imposta precedenti.

Le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande qualificate come spese di rappresentanza vanno indicate per il 75% del loro ammontare.

Nel caso in cui, nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione siano stati sostenuti i primi ricavi vanno riportate le spese non dedotte sostenute nei periodi d'imposta precedenti (indicate nel rigo RS26 del modello Unico SP 2015) al netto di quelle eventualmente deducibili nella presente dichiarazione, da indicare nella colonna 3 del rigo RF43 (da evidenziare anche in colonna 2), ovvero nel rigo RG22 con il codice 8.

VALORI FISCALI DELLE SOCIETÀ AGRICOLE

Valori fiscali delle società agricole

RS27

Voce di bilancio

1

Valore fiscale iniziale

Incrementi

Decrementi

Valore fiscale finale

2

3

4

5

,00

,00

,00

,00

L'art. 1, comma 1093, della L. 296/2006 (finanziaria 2007) concede, alle società di persone che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 99/2004, la possibilità di optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del Tuir.

Le regole per la determinazione del reddito d'impresa in base all'art. 32 del Tuir sono contenute nel D.M. 213/2007 il quale prevede, all'articolo 4, che in corso di efficacia della stessa opzione, i valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo debbano risultare da apposito prospetto della dichiarazione dei redditi. I valori fiscali si determinano sulla base delle disposizioni vigenti per i casi in cui manchi l'esercizio dell'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 Tuir.

Nei righi da **RS27** a **RS38**, per ogni elemento dell'attivo e del passivo, vanno indicati:

- in **colonna 1**, la corrispondente voce di bilancio;
- in **colonna 2**, il valore fiscale, come risultante alla data d'inizio del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione in cui è stata esercitata l'opzione per la determinazione del reddito d'impresa con le modalità di cui all'art. 32 del Tuir ;
- nelle **colonne 3 e 4**, gli incrementi ed i decrementi del valore fiscale;
- in **colonna 5**, il valore fiscale finale, calcolato aggiungendo all'importo indicato in colonna 2 (valore iniziale) le variazioni di cui alla colonna 3 (incrementi) e sottraendone le variazioni di cui alla colonna 4 (decrementi).

PERDITE ISTANZA RIMBORSO DA Irap

Perdite da istanza di rimborso da IRAP RS39	Perdite utilizzabili in misura limitata	Perdite utilizzabili in misura piena
	1	2
	,00	,00

Il prospetto deve essere utilizzato dai soggetti che hanno presentato l'**istanza rimborso da Irap** di cui all'art. 6 del D.L. 185/2008, evidenziando maggiori perdite d'impresa, riportabili ai sensi dell'art. 8 e dell'art. 84 del Tuir, che non hanno trovato utilizzo nei periodi d'imposta precedenti e che possono essere riportate nella presente dichiarazione, anche nel caso di perdite che riguardano periodi di imposta antecedenti alla trasformazione da società di capitali in società di persone.

Le perdite già evidenziate nel rigo RS39 del modello unico SP 2015 **non** devono essere riportate nel presente prospetto.

A tal fine, nel rigo RS39, **colonna 1**, occorre indicare le maggiori perdite evidenziate nella colonna 4 del rigo RI5 dell'istanza di rimborso di cui sopra se utilizzabili in misura limitata. Le predette perdite, qualora utilizzabili in misura piena, vanno riportate nella **colonna 2**. La parte di tali perdite pregresse non compensate negli appositi rigi dei quadri di determinazione del reddito d'impresa deve essere riportata nei rigi RS5 e RS6 dell'apposita sezione del quadro RS.

Le perdite evidenziate nel presente prospetto non dovranno essere riportate nel medesimo prospetto del modello relativo al periodo d'imposta successivo.

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI

Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari RS40

Si tratta di un rigo di nuova istituzione, nel quale è necessario per comunicare di aver effettuato la conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari nel periodo d'imposta di riferimento (art. 5, comma 1, D.M. 17 giugno 2014).

Nel **rigo RS40** va pertanto indicato:

- il **codice 1**, qualora il contribuente nel periodo di riferimento, abbia conservato in modalità elettronica almeno un documento rilevante ai fini tributari;

- il **codice 2**, qualora il contribuente nel periodo di riferimento, non abbia conservato in modalità elettronica alcun documento rilevante ai fini tributari (art. 5, comma 1, D.M. 17 giugno 2014)

CONSORZI DI IMPRESE

ConSORZI di imprese	RS41	Codice fiscale	Ritenute
		1	2
			,00

Il prospetto va compilato dalle imprese facenti parte di un consorzio, con attività esterna e senza finalità lucrative, alle quali lo stesso ha trasferito le ritenute d'acconto del 4% per le prestazioni di recupero edilizio o di riqualificazione energetica (art. 25 D.L. 78/2010) che residuano dopo l'azzeramento dell'eventuale debito Ires.

La possibilità di trasferire ai consorziati che hanno eseguito i lavori la residua quota è ammessa a condizione che la volontà risulti da atto di data certa (verbale Consiglio di Amministrazione o atto costitutivo). In tal caso nella **colonna 1** del rigo RS41 va indicato il codice fiscale del consorzio che trasferisce le ritenute e in **colonna 2** il loro ammontare, che va poi riportato unitamente alle altre eventuali ritenute nel rigo RN1 colonna 2 o RN2 colonna 2.

PREZZI DI TRASFERIMENTO

Prezzi di trasferimento	RS42	Tipo controllo			Possesso documentazione	Componenti positivi	Componenti negativi
		A	B	C	4	5	6
						,00	,00

Il prospetto va compilato dai contribuenti residenti nel territorio dello Stato che si trovano rispetto a società non residenti in una o più condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 Tuir.

Tipo controllo X B C	→	se si tratta di impresa direttamente o indirettamente controllata da società non residente
Tipo controllo A X C	→	se si tratta di impresa che direttamente o indirettamente controlla società non residente
Tipo controllo A B X	→	se si tratta di impresa che intrattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società

La **colonna 4** del rigo RS42 va barrato nel caso in cui il contribuente abbia aderito al regime degli **oneri documentali** in materia di prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni con imprese associate, al fine di accedere al regime di esonero dalle sanzioni previsto dal comma 2-ter dell'art. 1 del D.L. 471/1997, inserito dal D.L. 78/2010, convertito con modificazione dalla L. 122/2010.

Il possesso della documentazione a supporto della determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo (art. 110 co. 7 del Tuir) consente:

- la non applicazione di sanzioni per infedele dichiarazione (ex art. 1 co. 2-ter del D.Lgs. 471/97);
- la classificazione dell'impresa tra quelle non a maggior rischio di evasione (Prov. Agenzia delle entrate 29.9.2010).

Nella **colonna 5 e 6** devono essere indicati cumulativamente gli importi corrispondenti ai componenti positivi e negativi di reddito derivanti da operazioni relativamente alle quali trova applicazione la disciplina di cui all'art. 110, comma 7. del Tuir.

ESTERMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI

Estremi identificativi dei rapporti finanziari	RS43	Codice fiscale 1	Codice di identificazione fiscale estero 2	Tipo di rapporto 4
		Denominazione operatore finanziario 3		

Il prospetto è riservato all'indicazione degli estremi identificativi dei rapporti con gli operatori finanziari di cui al citato art. 7, sesto comma, del D.P.R. 605/1973 (banche, società Poste italiane spa, etc.) in essere nel periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione.

Ai sensi dell'art. 2, comma 36-vicies ter, D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 148/2011, per gli esercenti imprese o arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro, i quali per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante e nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e imposte sul valore aggiunto indicano gli estremi identificativi dei rapporti con gli operatori finanziari di cui all'art. 7, sesto comma, D.P.R. 605/1973, è prevista la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative di cui agli artt. 1, 5 e 6 del D.Lgs. 471/1997.

In particolare, nel **rigo RS43** va indicato:

- il codice fiscale dell'operatore finanziario rilasciato dall'Amministrazione finanziaria italiana (**colonna 1**) o, in mancanza, il codice di identificazione fiscale estero (**colonna 2**);
- in **colonna 3**, la denominazione dell'operatore finanziario;
- in **colonna 4**, il tipo di rapporto, utilizzando i codici di cui alla tabella seguente.

VALORI AMMESSI

01 Conto corrente	12 Casse di sicurezza
02 Conto deposito titoli e/o obbligazioni	13 Depositi chiusi
03 Conto deposito a risparmio libero/vincolato	14 Contratti derivati
04 Rapporto fiduciario ex legge n. 1966/1939	15 Carte di credito/debito
05 Gestione collettiva del risparmio	16 Garanzie
06 Gestione patrimoniale	17 Crediti
07 Certificati di deposito e buoni fruttiferi	18 Finanziamenti
08 Portafoglio	19 Fondi pensione
09 Conto terzi individuale/globale	20 Patto compensativo
10 Dopo incasso	21 Finanziamento in pool
11 Cessione indisponibile	22 Partecipazione
	98 Operazione extra-conto
	99 Altro rapporto

ACE

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	RS45	Patrimonio netto 2015		Riduzioni		Differenza		Rendimento		
		1	,00	2	,00	3	,00	4,5%	4	,00
		Codice fiscale				Rendimento attribuito		Rendimenti totali		
		5				6		7		
	RS46	Elementi conoscitivi								
		Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
		1	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)		Corrispettivi col. 6 sterilizzati		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)		Conferimenti col. 8 sterilizzati	
			6	,00	7	,00	8	,00	9	,00
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)		Conferimenti col. 10 sterilizzati		Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)		Incrementi col. 12 sterilizzati			
	10	,00	11	,00	12	,00	13	,00		



ACE – art. 1 D.L. 201/2011, D.M. 14 marzo 2012

L'ACE, che è l'acronimo di aiuto alla crescita economica, si pone l'obiettivo di rafforzare la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano: la disposizione mira quindi a fornire un aiuto alla crescita economica, riequilibrando il trattamento fiscale delle imprese che si finanziano con debito rispetto a quelle che si finanziano con capitale proprio.

Il perimetro dei soggetti interessati all'applicazione della nuova misura agevolativa è individuato dai commi 1 e 7 dell'articolo 1 D.L. 201/2011.

Il comma 1 fa innanzitutto riferimento alle società ed agli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, nonché a quelli individuati dalla successiva lettera d), sebbene limitatamente alle stabili organizzazioni delle quali dispongono nel territorio dello Stato.

Applicano quindi l'ACE:

- le società di capitali, ossia società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, società europee, società cooperative europee, residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano in via esclusiva o principale attività commerciali;
- le società e gli enti non residenti limitatamente alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Il successivo comma 7 estende l'applicazione dell'ACE anche ad imprenditori individuali, **società in nome collettivo e società in accomandita semplice**, purché **in regime di contabilità ordinaria**.

Per determinare l'ammontare del reddito d'impresa da escludere da imposizione, va innanzitutto quantificata, in ciascun periodo d'imposta, la variazione in aumento registrata dal capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Attraverso l'applicazione di un'aliquota percentuale, viene determinato il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio. Per il 2015 è pari al 4,5%.

Il comma 5 individua le modalità di determinazione del capitale proprio e delle variazioni in aumento ed in diminuzione.

Il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio.

Per quanto riguarda gli incrementi, rilevano come variazioni in aumento:

- i **conferimenti in denaro** (versamenti eseguiti a fronte di ricostituzione o aumento di capitale sociale; versamenti a fondo perduto o in conto capitale dei soci; versamenti a titolo di sovrapprezzo emissione azioni o quote; la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società; la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale);
- gli **utili accantonati a riserva**, con esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili. Secondo l'art. 5 co. 5 del D.M. 14.3.2012, infatti, agli specifici fini dell'agevolazione si considerano tali:
 - le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c., in quanto derivanti da processi di valutazione;
 - le riserve formate con utili realmente conseguiti che, per disposizioni di legge, sono o divengono (contestualmente):
 - non distribuibili;

- né utilizzabili per l'aumento del capitale sociale;
- né utilizzabili per la copertura delle perdite.

Lo stesso decreto precisa che, nell'esercizio in cui viene meno la condizione dell'indisponibilità (come sopra definita) assumono rilevanza anche le riserve non disponibili, purché esse si siano formate dopo all'esercizio in corso al 31.12.2010.

La Relazione al D.M. 14.3.2012 precisa che sono esempi di riserve derivanti dalla mera valutazione:

- la riserva costituita a fronte della valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.;
- la riserva per utili su cambi non realizzati di cui all'art. 2426 co. 1 n. 8-bis c.c.;
- le riserve derivanti da rivalutazioni volontarie;
- le riserve di cui all'art. 6 del D.Lgs. 38/2010.

Per quanto riguarda la decorrenza della rilevanza dell'incremento, il successivo comma 6 stabilisce che gli accantonamenti di utili debbono essere computati a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate.

Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano invece dalla data del versamento, mentre gli eventuali decrementi devono essere computati a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

Il comma 5 individua anche le variazioni in diminuzione, che sono rappresentate dalle seguenti fattispecie:

- riduzione del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
- acquisti di partecipazioni in società controllate;
- acquisti di aziende o rami di aziende.

Per le società costituite dopo al 31 dicembre 2010, il comma 6 dell'articolo 1 del decreto prevede l'integrale rilevanza del patrimonio conferito.

Il comma 4 dell'articolo 1 del decreto stabilisce che *“la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito del periodo d'imposta successivi”*.

In altre parole l'ammontare escluso da imposizione non può eccedere il reddito complessivo netto dichiarato, portando il contribuente a realizzare una perdita fiscale.

L'importo del rendimento nozionale può essere quindi utilizzato per azzerare il reddito imponibile, mentre l'eventuale eccedenza può essere scomputata nei periodi d'imposta successivi, senza limitazioni di ordine temporale. Laddove ricorrano le condizioni previste dal principio contabile OIC 25, potrebbero essere quindi stanziati corrispondenti imposte differite attive.

Se il periodo d'imposta è superiore o inferiore l'anno, la variazione in aumento va ragguagliata alla durata del periodo stesso.

I soggetti Irpef interessati dall'agevolazione sono i contribuenti titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.

Con Decreto 14 marzo 2012 sono state approvate le regole di attuazione dell'ACE ed è stato specificato che per i soggetti Irpef si applicano poiché compatibili, le regole applicabili ai soggetti Ires, considerando tuttavia, al posto delle variazioni in aumento del capitale proprio, **il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio**.

Per i soggetti Irpef quindi l'intero patrimonio netto risultante al termine dell'anno assume natura di en-

tità agevolabile ai fini dell'applicazione dell'Ace, a prescindere da quale sia la variazione in aumento del capitale investito e quindi dal fatto che il patrimonio al 31 dicembre 2011 sia di vecchia ovvero di nuova formazione.

L'importo corrispondente al rendimento nozionale della società che supera il reddito complessivo netto dichiarato è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili.

Per quanto riguarda le variazioni in diminuzione, esse sono rappresentate dalle seguenti fattispecie:

- acquisti di partecipazioni in società controllate;
- acquisti di aziende o rami di aziende.

Nel **rigo RS 45** va indicato:

- in **colonna 1** l'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio relativo all'esercizio oggetto della presente dichiarazione (31.12.2015);
- in **colonna 2** l'ammontare relativo agli acquisti di partecipazioni in società controllate e quello relativo agli acquisti di aziende o di rami di aziende. In tale colonna vanno altresì indicate le altre riduzioni derivanti dalle disposizioni aventi finalità antielusiva eventualmente stabilite dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 1, comma 8, del decreto legge n. 201 del 2011.



Art. 10 Decreto 14.3.2012 - Disposizioni antielusive

1. Ai soggetti di cui agli articoli 2 (soggetti Ires) e 8 (soggetti Irpef), che nel corso del periodo di imposta potevano considerarsi controllanti in base all'articolo 2359 del codice civile, di soggetti di cui ai medesimi articoli 2 (soggetti Ires) e 8 (soggetti Irpef) o che sono controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante si applicano le disposizioni del presente articolo.

2. La variazione in aumento di cui all'articolo 5 è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

3. La variazione in aumento che residua non ha altresì effetto fino a concorrenza:

- a) dei corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai soggetti di cui al comma 1;*
- b) dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti di cui al comma 1;*
- c) dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio;*
- d) dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del tuir;*
- e) dell'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti di cui al comma 1.*

- in **colonna 3** la differenza tra l'importo di colonna 1 e quello di colonna 2; qualora il risultato sia pari o inferiore a zero, le successive colonne non vanno compilate;
- in **colonna 4** il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio, pari al 4,5% dell'importo di colonna 3, se positivo;

- in **colonna 5** il codice fiscale del soggetto che ha attribuito per trasparenza il rendimento nozionale eccedente il proprio reddito complessivo netto dichiarato e in **colonna 6** il relativo importo. In caso di trasformazione, in colonna 6 va indicato l'importo del rendimento nozionale che la società o ente non ha utilizzato in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato ai fini Ires trasferito, a seguito dell'operazione straordinaria, alla società risultante dalla trasformazione. Nel caso in cui il dichiarante abbia ricevuto il rendimento nozionale da più soggetti, deve compilare più moduli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e di riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra del presente quadro;
- in **colonna 7** l'importo del rendimento nozionale complessivo pari alla somma tra l'importo indicato in colonna 4, quello indicato nella colonna 6 di tutti i moduli compilati e quello indicato nel rigo RV48 di tutti i moduli compilati.

Nel caso di compilazione di più moduli, l'importo del rendimento complessivo va riportato soltanto sul modulo numero 1.

CANONE RAI

Canone Rai	
RS47	Intestazione abbonamento 1 Numero abbonamento 2
	Comune 3 Provincia (sigla) 4 Codice Comune 5
	Frazione, via e numero civico 6 C.a.p. 7
	Categoria 8 Data versamento 9 giorno mese anno

La presente sezione deve essere compilata dalle società o imprese che abbiano detenuto nell'anno 2015 o che detengano per la prima volta nell'anno 2016 uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto per i quali si è versato l'importo fissato annualmente per l'abbonamento speciale alla Rai (R.D.L. 21 febbraio 1938, n.246, e D.L.Lt. 21 dicembre 1944, n.458).

Il contribuente deve compilare, qualora detenga più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in unità locali diverse, un rigo per ogni singolo abbonamento speciale alla radio o alla televisione.

A tal fine indicare nel **rigo RS47**:

- nella **colonna 1**, la denominazione dell'intestatario dell'abbonamento; si precisa che il predetto campo va compilato laddove l'intestatario dell'abbonamento risulti diverso dal soggetto dichiarante;
- nella **colonna 2**, il numero di abbonamento speciale intestato al soggetto dichiarante;
- nelle **colonne da 3 a 7**, rispettivamente, il Comune (senza alcuna abbreviazione), la sigla della provincia (per Roma: RM), il codice catastale del comune, la frazione, la via, il numero civico, il codice di avviamento postale per cui è stipulato il suddetto abbonamento; si precisa che l'indirizzo deve essere quello indicato nel libretto di iscrizione. Il codice catastale del comune, da indicare nel campo "Codice Comune", può essere rilevato dall'elenco reso disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it;
- nella **colonna 8** ("Categoria"), la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento, desunta dalla seguente tabella generale:

QUADRO RS

Modalità di compilazione

“A” - CATEGORIA A	(alberghi con 5 stelle e 5 stelle lusso con un numero di camere pari a o superiore a cento);
“B” - CATEGORIA B	(alberghi con 5 stelle e 5 stelle lusso con numero di camere inferiore a cento e superiore a venticinque; residence turistico-alberghieri con 4 stelle; villaggi turistici e campeggi con 4 stelle; esercizi pubblici di lusso e navi di lusso);
“C” - CATEGORIA C	(alberghi con 5 stelle e 5 stelle lusso con un numero di camere pari a o inferiore a venticinque; alberghi con 4 e 3 stelle e pensioni con 3 stelle con un numero di televisori superiore a dieci; residence turistico-alberghieri con 3 stelle; villaggi turistici e campeggi con 3 stelle; esercizi pubblici di prima e seconda categoria; sportelli bancari);
“D” - CATEGORIA D	(alberghi con 4 e 3 stelle e pensioni con 3 stelle con un numero di televisori pari a o inferiori a dieci; alberghi, pensioni e locande con 2 e 1 stella; residenze turistiche alberghiere e villaggi turistici con 2 stelle; campeggi con 2 e 1 stella; affittacamere; esercizi pubblici di terza e quarta categoria; altre navi; aerei in servizio pubblico; ospedali; cliniche e case di cura; uffici);
“E” - CATEGORIA E	(strutture ricettive - alberghi, motels, villaggi-albergo, residenze turistico-alberghiere, ecc. DPCM 13/09/2002 - di cui alle lettere A), B), C) e D) con un numero di televisori non superiore ad uno; circoli; associazioni; sedi di partiti politici; istituti religiosi; studi professionali; botteghe; negozi e assimilati; mense aziendali; scuole, istituti scolastici non esenti dal canone ai sensi della legge 2 dicembre 1951, n. 1571, come modificata dalla legge del 28 dicembre 1989, n. 421.

- **nella colonna 9**, la data del primo versamento per un nuovo abbonamento speciale, qualora sia stato effettuato nell'anno 2016.

CREDITI

Crediti	Valore di bilancio		Valore fiscale
	1	2	
RS48 Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente			,00
RS49 Perdite dell'esercizio			,00
RS50 Differenza			,00
RS51 Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio			,00
RS52 Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio			,00
RS53 Valore dei crediti risultanti in bilancio			,00

La compilazione di questo prospetto permette di conciliare la svalutazione dei crediti e gli accantonamenti effettuati contabilmente rispetto alla loro deducibilità fiscale, regolata dall'**art. 106, commi 1 e 2, Tuir**. Da un punto di vista fiscale, infatti, gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti sono deducibili, in ciascun esercizio, nei **limiti dello 0,50% del valore nominale** dei crediti risultanti dal bilancio, di natura commerciale e non coperti da garanzia assicurativa. La deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto il **5%** del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio a fine esercizio.

Le perdite su crediti iscritti nell'attivo circolante sono invece deducibili, ai sensi dell'art. 106, comma 2 del Tuir, limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.



Deducibilità fiscale delle perdite su crediti

La norma di riferimento in tema di deducibilità delle perdite su crediti è il comma 5 dell'art. 101 del Tuir, il quale è stato oggetto di diversi interventi normativi ad opera dell'art. 33, comma 5, D.L. 83/2012 (c.d. Decreto Crescita), applicabili dal 2012 (periodo d'imposta in corso al 12.8.2012) e della Legge di Stabilità 2014. Di recente l'art. 13 D.Lgs. 147/2015 (Decreto Internazionalizzazione) è tornato ad affrontare la questione al fine di individuare con maggior chiarezza il periodo di deducibilità delle perdite sui crediti.

Nella sua versione originaria, la norma stabiliva che tali componenti negativi di reddito assumono rilevanza fiscale se:

- risultano da elementi certi e precisi;
- in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

La modifica del 2012 ha riguardato l'integrazione della deducibilità in ogni caso nell'ipotesi in cui il debitore ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis del regio decreto 16.3.1942 n. 267 e la previsione che gli "elementi certi e precisi", con conseguente deducibilità automatica della perdita, sussistono in ogni caso se:

- il credito è di modesta entità e sono decorsi 6 mesi dalla scadenza del relativo pagamento;
- il diritto alla riscossione del credito è prescritto;
- per i soggetti che redigono il bilancio secondo i Principi contabili internazionali, il credito è cancellato dal bilancio per effetto di eventi estintivi.

In base a tale formulazione il credito si considera di modesta entità se il relativo ammontare non è superiore a 5.000€ per le imprese di più rilevante dimensione ex art. 27, co. 10, D.L. 185/2008 (volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni €) e 2.500€ per le altre imprese.

Per tali crediti la deducibilità automatica è subordinata al decorso di 6 mesi dalla scadenza del pagamento degli stessi.

Ulteriore modifica 2012 è la deducibilità automatica delle perdite su crediti riferibili a crediti prescritti. La prescrizione, ovvero l'estinzione del diritto alla riscossione dello stesso, è differenziata a seconda della tipologia del credito. In linea generale il termine è 10 anni ma per particolari rapporti si estinguono in tempi più brevi (5 anni per i crediti relativi a canoni di locazione, 1 anno per i redditi relativi alle provvigioni spettanti al mediatore, ...). Infine sempre ad opera del D.L. 83/2012 è stata prevista la deducibilità delle perdite su crediti qualora il credito stesso sia stato cancellato dal bilancio nel rispetto dei principi contabili internazionali: ciò aveva chiaramente creato un'ingiusta disparità di trattamento tra imprese IAS adopter e imprese che adottano i principi contabili nazionali.

Un'analisi organica della disciplina e delle novità introdotte dal D.L. 83/2012 è contenuta nella C.M. 26/E/2013.

Con la legge di Stabilità 2014 (L. 147/2013), già applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, è stata riconosciuta la piena deducibilità alle perdite su crediti iscritti in bilancio nel rispetto dei principi contabili nazionali (resta pur sempre fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la deducibilità in caso di errata applicazione dei principi contabili).

L'articolo 1, comma 160, lettera b) della legge 147/2013, infatti, è andato a modificare

l'articolo 101, comma 5, ultimo paragrafo del Tuir: la norma così variata stabilisce che i requisiti della certezza e della precisione, richiesti affinché una perdita su crediti possa considerarsi deducibile, si possono ritenere sussistenti *«in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili»*

Della novità si è occupata la C.M. 14/E/2014 e la Circolare Assonime 18/2014. La prima in particolare ha precisato che la presunzione di ricorrenza degli elementi certi e precisi sussiste nelle ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio contemplate dall'OIC15 di recente aggiornato: quando quindi vi sia il trasferimento sostanziale di tutti i rischi di insolvenza in capo al cessionario.

Nei casi quindi di cessione pro soluto, rinuncia all'incasso, transazione, ... tutte situazioni previste dall'OIC15, sarà possibile procedere alla rilevazione della perdita su crediti senza necessità di dimostrare gli elementi "certi e precisi" sui quali l'Agenzia ha sempre dimostrato un atteggiamento restrittivo.

Per quanto riguarda il significato generale da attribuire ai requisiti di certezza e precisione, è stato più volte chiarito (C.M. 131/1978, C.M. 39/2002, C.M. 26/2013) che le perdite su crediti devono trovare supporto in una precisa ed analitica documentazione che comprovi l'effettività e la definitività delle stesse.

Ne deriva che quali elementi di prova dell'esistenza e dell'oggettiva determinabilità della perdita possono essere considerati a titolo esemplificativo la fuga o la latitanza del debitore, la chiusura dei locali dell'impresa, la documentata mancanza di beni mobili ed immobili di proprietà del debitore, l'infruttuosa notifica di atti di precetto, il protesto di titoli, l'adeguata documentazione in merito all'eventuale eccessiva onerosità dell'azione di recupero con riferimento ai singoli crediti.

La deducibilità deve inoltre ritenersi ammessa anche nel caso di rinuncia volontaria del credito per effetto di una scelta di convenienza economica per l'impresa, riconosciuta per il solo fatto che il fine perseguito è quello di pervenire al maggior risultato economico.

Tale rinuncia volontaria deve in ogni caso trovare giustificazione nella eccessiva onerosità della procedura esecutiva attivabile per la riscossione del credito rispetto all'entità del credito stesso, nel senso che le spese procedurali devono superare l'ammontare del credito e non devono essere recuperabili nei confronti del debitore. A tal fine sarà sicuramente utile apposita dichiarazione del legale incaricato di curare l'esazione dei crediti, il quale dovrà evidenziare l'inesigibilità a suo parere del credito o l'eventuale eccessiva onerosità dell'azione di recupero.

Per quanto concerne l'esercizio di deducibilità della perdita, la sentenza della Cassazione 16330/2005 ha stabilito che le perdite su crediti devono essere obbligatoriamente dedotte nell'esercizio di competenza, intendendosi per tale quello in cui i requisiti di certezza e precisione si manifestano per la prima volta. Una diversa conclusione rimetterebbe, infatti, all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta in cui operare la deduzione.

Sempre ai sensi dell'art. 101 Tuir le perdite su crediti sono deducibili in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, senza quindi necessità di provare la certezza delle stesse.

Ai fini della suddetta deduzione, sono considerate procedure concorsuali:

- il fallimento
- la liquidazione coatta amministrativa

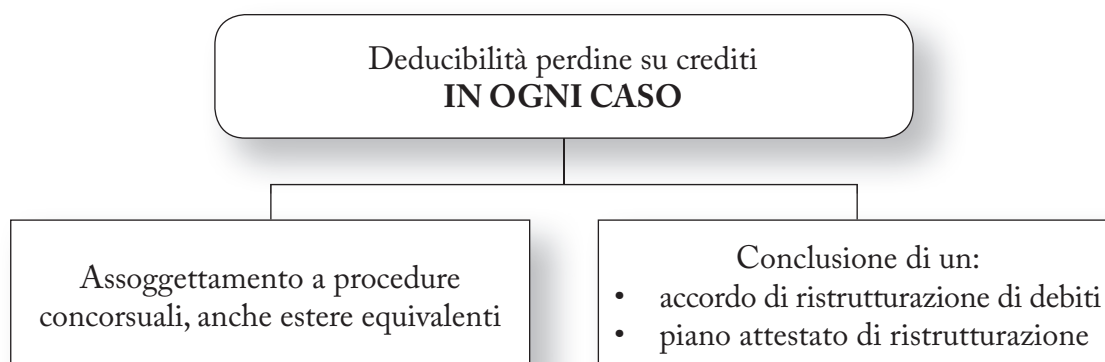
- il concordato preventivo
- l'amministrazione straordinaria

Assodata la deducibilità in ogni caso della perdita su crediti per la semplice apertura della procedura concorsuale, occorre chiedersi se detta deduzione debba obbligatoriamente avvenire dell'esercizio in corso alla data di inizio della medesima ovvero possa avvenire anche negli esercizi successivi.

L'art. 13, co. 1, lett. c) del D.Lgs. 147/2015 ha integrato la deducibilità in ogni caso delle perdite su crediti in presenza di:

- un piano attestato di risanamento ex art. 67, co. 3, lett. d) Legge fallimentare;
- procedure estere equivalenti, previste in Stati con i quali sussiste un adeguato scambio di informazioni (es. Chapter 11: procedura fallimentare di ristrutturazione societaria statunitense;

che assumono rilievo rispettivamente alla data di iscrizione nel Registro Imprese del piano di risanamento e alla data di ammissione alla procedura estera.



L'articolo 13 del decreto sopra citato ha inoltre introdotto un nuovo comma 5-bis nell'articolo 101 del Tuir, in tema di competenza delle perdite su crediti.

La citata disposizione afferma che: *“Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio”*.

In sostanza, si intende porre fine ad un dubbio che era sorto nel passato in merito al corretto esercizio di competenza della deduzione. A titolo riassuntivo, si ricorda che, specialmente per quanto riguarda la deduzione di perdite connesse a procedure concorsuali (si pensi, ad esempio, al fallimento):

- l'Agenzia aveva nel passato sostenuto che il periodo indicato dalla norma fosse inderogabile, con la conseguenza che l'imputazione tardiva avrebbe condotto alla indeducibilità del costo;
- successivamente, grazie anche alla “spinta” della Cassazione, si era ammorbidita la posizione, sostenendo che la deduzione poteva essere operata nell'esercizio di

imputazione contabile, a condizione che il medesimo non fosse frutto di una mera discrezionalità del contribuente ma fosse comprovata con supporto documentale, nello specifico proveniente dagli organi della procedura;

- la dottrina aveva, per lo più, specificato che la deduzione fiscale dovesse accodarsi alla scelta di natura civilistica, con ciò affermando un principio che, correlato con la esigenza di prudenza imposta dal codice civile, finiva per rendere comunque problematica la risoluzione della vicenda nel caso in cui la perdita (o, meglio la svalutazione) fosse stata operata in esercizi successivi.

La nuova norma, invece, specificamente afferma in modo chiaro quali debbano essere:

- il periodo a partire dal quale la deduzione è ammessa;
- il periodo oltre il quale la deduzione non è più ammessa;
- le regole di gerarchia tra piano fiscale e piano civile.

Infatti, il credito non può più essere mantenuto in bilancio quando la procedura è chiusa, mentre invece, nel periodo di svolgimento della stessa, al redattore del bilancio è affidato il compito di stimare la quota incassabile.

Le norme di cui sopra si applicano a partire dal periodo di imposta 2015.

Ma l'intervento non si limita a questo, posto che l'articolo 13 del decreto introduce anche una norma di interpretazione autentica sul problematico comma 5 dell'articolo 101 del Tuir, specialmente per la parte in cui si debbono gestire contemporaneamente le svalutazioni congiuntamente con le perdite.

La norma richiamata prevede che l'articolo 101, comma 5, del Tuir si interpreta nel senso che le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale ed eventualmente non dedotte in tali periodi, sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

La Relazione illustrativa descrive la norma come necessaria, in quanto (nel passato) potevano sorgere incertezze interpretative in merito alla deducibilità quali perdite su crediti delle svalutazioni di crediti imputate in bilancio in presenza delle condizioni individuate dal comma 5, che ne consentono la deducibilità «in ogni caso», ovvero al verificarsi degli elementi certi e precisi così come specificati dal medesimo comma.

Ciò si verifica, in particolar modo, nei casi in cui le svalutazioni vengano effettuate non in modo analitico, ma per masse, e non siano perciò riferibili al singolo credito. Al riguardo, l'ipotesi di un'automatica trasformazione delle svalutazioni in perdite fiscali - condivisa attualmente da prassi e dottrina - risulta in molti casi assai gravosa, tanto ai fini dell'individuazione del corretto esercizio di competenza ai fini della deduzione della perdita, quanto agli effetti della ricostruzione delle successive vicende reddituali di crediti che, pur risultando contabilmente ancora iscritti in bilancio, ai fini fiscali dovrebbero considerarsi non più esistenti (in quanto le relative svalutazioni sono già state dedotte come perdite).

Anche per le imprese che hanno deciso di dare rilevanza fiscale all'automatica trasformazione delle svalutazioni in perdite fiscali, peraltro, non è escluso che possano generarsi delle aree in cui l'importo delle svalutazioni dedotte come perdite sia risultato

(o risulti) inferiore a quello astrattamente deducibile, e ciò, in particolare, sia per la mancanza nei sistemi aziendali di alcuni dati rilevanti sia in conseguenza di oggettive e documentabili limitazioni delle procedure aziendali di individuazione dei crediti e di calcolo delle svalutazioni a questi attribuibili.

Ecco allora che, al fine di ovviare a tali incertezze applicative, il comma 3 dell'articolo 13 prevede che la mancata deduzione in tutto o in parte come perdite fiscali delle svalutazioni contabili dei crediti nell'esercizio in cui già sussistevano i requisiti per la deduzione non costituisca violazione del principio di competenza fiscale, sempreché detta deduzione avvenga non oltre il periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione del credito dal bilancio.

Sembra dunque di comprendere, con l'ausilio della Relazione, che si sia inteso dare un colpo di spugna al passato, superando la chiave di lettura rigida dell'Agenzia che intendeva come perduta la possibilità di deduzione dei mini crediti se, all'interno della quota di svalutazione operata, fossero presenti partite già dotate dei requisiti quantitativi e di "maturazione" sufficienti a rendere verificate le condizioni previste dal Tuir.

Si cita ancora il termine ultimo dell'obbligo di cancellazione del credito dal bilancio secondo le indicazioni dell'OIC che, va rammentato, impone la cancellazione in ipotesi davvero limitate, relegando all'ambito delle svalutazioni (invece) la gran parte dell'adeguamento di valore del credito nominale rispetto a quello effettivamente incassabile.

Ai fini della compilazione del prospetto, il parametro da assumere per il computo del limite delle svalutazioni fiscalmente deducibili, che comprende anche gli eventuali accantonamenti per rischi su crediti effettuati in conformità a disposizioni di legge, è il valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi, ancorché lo schema di bilancio introdotto dal D.Lgs. 127 del 1991 preveda che i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione.

Rigo	Valore di bilancio Colonna 1	Valore fiscale Colonna 2
RS48	Ammontare complessivo svalutazioni dirette e accantonamenti per rischi su crediti come da bilancio di chiusura dell'esercizio precedente (RF52, colonna 1 modello Unico 2015)	Ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti a fondo copertura per rischi su crediti complessivamente dedotto nell'esercizio precedente (rigo RF52, colonna 2, modello Unico 2015)
RS49	Ammontare delle perdite su crediti dell'esercizio computate con riferimento al valore di bilancio	Ammontare delle perdite dedotte ai sensi dell'art. 101, comma 5, Tuir, 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. 101
RS50		RS48 – RS49 Se la differenza è negativa, va indicato 0
RS51	Ammontare delle svalutazioni dirette e accantonamenti per rischi su crediti dell'esercizio	Ammontare complessivo fiscalmente dedotto, che non può eccedere lo 0,5% di RS53 col. 2

QUADRO RS

Modalità di compilazione

RS52	Ammontare complessivo svalutazioni dirette e accantonamenti per rischi su crediti risultanti al 31.12.2015	Ammontare complessivo fiscalmente dedotto al 31.12.2015, che non può eccedere il 5% di RS53
RS53	Valore dei crediti iscritti in bilancio	Valore nominale o di acquisizione dei crediti per i quali è ammessa (art. 106, comma 1, Tuir) la deducibilità di svalutazioni e accantonamenti per rischi su crediti.

DATI DI BILANCIO IAS/IFRS

Il prospetto relativo ai dati di bilancio deve essere compilato dai soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali.

Com'è noto, i principi contabili internazionali non prevedono "rigidi" schemi di bilancio, né per lo stato patrimoniale, né per il conto economico: le istruzioni precisano che tale sezione riporta un contenuto minimale.

STATO PATRIMONIALE: ATTIVO

Le categorie minimali relative allo stato patrimoniale sono disciplinate dallo IAS 1 il quale prevede che, di norma, lo stato patrimoniale sia presentato distinguendo tra quota corrente e quota non corrente di attività e passività.

		Saldo iniziale	Saldi finale
RS54	Immobili, impianti, macchinari	1 ,00	2 ,00
RS55	Attività immateriali a vita non definita	,00	,00
RS56	Altre attività immateriali	,00	,00
RS57	Attività non correnti Partecipazioni	,00	,00
RS58	Altre attività finanziarie	,00	,00
RS59	Imposte differite	,00	,00
RS60	Investimenti immobiliari	,00	,00

Attività non correnti:

B.I Immobilizzazioni immateriali;
B.II Immobilizzazioni materiali
B.III Immobilizzazioni finanziarie

RS61	Rimanenze	,00	,00
RS62	Crediti commerciali e altri crediti	,00	,00
RS63	Attività correnti Attività finanziarie	,00	,00
RS64	Fondi liquidi e similari (disponibilità)	,00	,00
RS65	Lavori in corso su ordinazione	,00	,00

Attività correnti:

C Attivo circolante
D Ratei e risconti attivi

STATO PATRIMONIALE: PASSIVO

			Saldo iniziale	Saldo finale
			1	2
RS66	Patrimonio netto	Capitale sociale	,00	,00
		(di cui non versato	3	4
			,00	,00)
RS67		Riserve	,00	,00
RS68		Utili (perdite) accumulati (esercizi precedenti)	,00	,00
RS69		Utili (perdite) dell'esercizio	,00	,00

Patrimonio netto:

AI, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX (Capitale, riserva da sovrapprezzo azioni, riserve di rivalutazioni, riserva legale, riserve statutarie, riserva per azioni proprie in portafoglio, altre riserve, Utili portati a nuovo, Utile e perdita dell'esercizio)

RS70	Passività non correnti	Finanziamenti/Obbligazioni	,00	,00
RS71		Debiti verso banche	,00	,00
RS72		Altre passività finanziarie	,00	,00
RS73		Imposte differite	,00	,00
RS74		Fondi	1	2
		di quiescenza	,00	,00
		per rischi e oneri	3	4
			,00	,00

Passività non correnti:

B Fondi per rischi ed oneri
C Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
D Debiti

RS75	Passività correnti	Debiti commerciali e altri debiti	,00	,00
RS76		Finanziamenti a breve termine/Obbligazioni	,00	,00
RS77		Anticipi su lavori in corso su ordinazione	,00	,00
RS78		Altre passività	,00	,00

Passività correnti:

D Debiti
E Ratei e risconti passivi

CONTO ECONOMICO

Per quanto riguarda il conto economico, la classificazione delle voci può essere fatta per natura o per destinazione: lo schema proposto non è rigido e la compilazione dei righe non è vincolata ai criteri utilizzati dalla società nella redazione del bilancio IAS.

QUADRO RS

Modalità di compilazione

RS79	Ricavi	,00
RS80	Altri ricavi operativi (proventi)	,00
RS81	Variazione nelle rimanenze di prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione	,00
RS82	Materie prime e di consumo utilizzate	,00
RS83	Costi per benefici ai dipendenti	,00
RS84	Svalutazioni e ammortamenti	,00
RS85	Altri costi operativi	,00
RS86	Costi operativi totali	,00
RS87	Risultato della gestione operativa	,00

Conto economico IAS/IFRS per natura

RS88	Ricavi	,00
RS89	Costi delle vendite	,00
RS90	Utile lordo	,00
RS91	Altri ricavi operativi (proventi)	,00
RS92	Costi di distribuzione e di vendita	,00
RS93	Costi amministrativi	,00
RS94	Altri costi amministrativi operativi	,00
RS95	Risultato della gestione operativa (Utile)	,00
RS96	Proventi finanziari	,00

Conto economico IAS/IFRS per destinazione

DATI DI BILANCIO

RS97	Immobilizzazioni immateriali	,00
RS98	Immobilizzazioni materiali	Fondo ammortamento beni materiali ¹ ,00 ² ,00
RS99	Immobilizzazioni finanziarie	,00
RS100	Rimanenze di materie prime, sussidarie e di consumo, in corso di lavorazione, prodotti finiti	,00
RS101	Crediti verso clienti compresi nell'attivo circolante	,00
RS102	Altri crediti compresi nell'attivo circolante	,00
RS103	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	,00
RS104	Disponibilità liquide	,00
RS105	Ratei e risconti attivi	,00
RS106	Totale attivo	,00
RS107	Patrimonio netto	,00
RS108	Fondi per rischi e oneri	,00
RS109	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	,00
RS110	Debiti verso banche esigibili entro l'esercizio successivo	,00
RS111	Debiti verso banche esigibili oltre l'esercizio successivo	,00
RS112	Debiti verso fornitori	,00
RS113	Altri debiti	,00
RS114	Ratei e risconti passivi	,00
RS115	Totale passivo	,00
RS116	Ricavi delle vendite	,00
RS117	Altri oneri di produzione e vendita	(di cui per lavoro dipendente ¹ ,00) ² ,00

In tale prospetto vanno indicate le voci di bilancio risultanti dallo schema di stato patrimoniale redatto, alla fine dell'esercizio, secondo i criteri di cui all'art. 2424 c.c., con alcune variazioni richieste dal diverso raggruppamento previsto nel prospetto.

Di seguito si forniscono alcune precisazioni sulle voci di bilancio.

Rigo	Voce di stato patrimoniale (art. 2424 c.c.)	Contenuto/Descrizione
RS97	B.I Immobilizzazioni immateriali	Valore iscritto in bilancio, al netto delle quote di ammortamento, dei beni di proprietà dell'impresa privi di consistenza fisica, la cui utilità si protrae per più esercizi. <i>Ad esempio:</i> i costi di impianto; i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, i diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere di ingegno; i costi relativi a brevetti industriali e per know how; le concessioni, le licenze, i marchi e i diritti simili; licenze d'uso; i costi di avviamento; altre immobilizzazioni immateriali, quali i diritti di usufrutto, diritti di superficie, indennità pagate per perdite di avviamento
RS98	B.II Immobilizzazioni materiali	Colonna 2: Valore iscritto in bilancio, al netto delle quote di ammortamento, dei beni la cui utilità si protrae per più esercizi. Colonna 1: fondo ammortamento, pari alla somma della quota di ammortamento dell'esercizio e di quelle pregresse. <i>Ad esempio:</i> terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali, immobilizzazioni in corso, ...
RS99	B.III Immobilizzazioni finanziarie	Va indicato il valore iscritto in bilancio degli investimenti finanziari (acquisto di titoli o di altri diritti di credito, rappresentativi di quote di proprietà) destinati a permanere durevolmente nel patrimonio aziendale. Vanno indicati le partecipazioni in imprese controllate, collegate e in altre imprese; i crediti considerati immobilizzazioni, ossia a termine medio-lungo dovuto al rapporto esistente con il debitore (ad esempio società controllate e collegate) e gli altri titoli, diversi dalle azioni e a carattere di investimento durevole
RS100	C.I Rimanenze	Va indicato il valore iscritto in bilancio delle rimanenze finali relative a materie prime, sussidiarie, materiali di consumo; prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; lavori in corso su ordinazione; prodotti finiti e merci; acconti per forniture da ricevere
RS101	C.II.1 Crediti vs clienti	Va indicato l'importo dei crediti iscritto in bilancio nel confronti dei clienti, derivante dalla cessione di beni e prestazioni di servizi che rientrano nell'attività propria dell'impresa
RS102	C.II. Crediti 2) verso imprese controllate 3) verso imprese collegate 4bis) crediti tributario 4ter) imposte anticipate 5) verso altri	Va indicato l'importo dei crediti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie. Vanno indicati in questo rigo i crediti di natura finanziaria e commerciale verso imprese controllate, collegate e crediti verso altri come, ad esempio, i crediti verso il personale dipendente, i crediti verso l'erario, i crediti derivanti dalla vendita di titoli, i crediti per risarcimenti, i crediti per operazioni di pronti contro termine.
RS103	C.III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	Va indicato il valore dei titoli che l'azienda ha acquisito con l'obiettivo di investimento temporaneo.

QUADRO RS

Modalità di compilazione

Rigo	Voce di stato patrimoniale (art. 2424 c.c.)	Contenuto/Descrizione
RS104	C.IV Disponibilità liquide	Va indicato il valore dei depositi bancari e postali, assegni, denaro e valori in cassa
RS105	D. Ratei e risconti	Va indicato l'importo dei ratei e dei risconti attivi
RS106	TOTALE ATTIVO	Va indicata la somma delle attività iscritte nello stato patrimoniale

RS107	A. Patrimonio netto	Va indicato, in colonna 1, il valore del patrimonio netto risultante dal bilancio all'inizio dell'esercizio (1/1/2015) e, in colonna 2, quello risultante alla fine dell'esercizio (31/12/2015). Quest'ultimo valore è pari al valore iniziale maggiorato degli apporti del titolare (o diminuito dei prelievi) e maggiorato dell'utile (o diminuito della perdita) di esercizio. Nel caso in cui tale valore risulti di segno negativo, l'importo da indicare va preceduto dal segno meno
RS108	B. Fondi per rischi e oneri	Va indicato l'importo iscritto in bilancio relativo ai fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili, fondi per imposte e altri fondi relativi a rischi e oneri futuri
RS109	C. Trattamento di fine rapporto	Va indicato l'importo iscritto in bilancio relativo al trattamento di fine rapporto, con riferimento al lavoro dipendente
RS110	D.4 Debiti vs banche D.5 Debiti vs altri finanziatori entro l'es.successivo	Va indicato l'importo iscritto in bilancio dei debiti verso le banche e altri finanziatori esigibili entro l'esercizio successivo
RS111	D.4 Debiti vs banche D.5 Debiti vs altri finanziatori oltre l'es.successivo	Va indicato l'importo iscritto in bilancio dei debiti verso le banche e altri finanziatori esigibili oltre l'esercizio successivo
RS112	D.7 Debiti vs fornitori	Va indicato l'importo iscritto in bilancio dei debiti verso i fornitori, derivanti dalla acquisto di beni e servizi (debiti verso fornitori nazionali ed esteri, i debiti verso agenti per provvigioni, i debiti per fatture da ricevere, ...)
RS113	D. Altri debiti 6) Acconti 8) rappresentati da titoli di credito 9) vs imprese controllate 10) vs imprese collegate 12) tributari 13) vs istituti di previdenza e sicurezza sociale 14) altri	Vanno indicati gli acconti (es. anticipi e caparre ottenute dai clienti a fronte di future forniture di merci o servizi), i debiti rappresentati da titoli di credito (cambiali passive e titoli similari derivanti da rapporti di natura commerciale), i debiti verso imprese controllate e collegate derivanti sia da rapporti di natura commerciale che finanziaria, debiti tributari, i debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale, e altri debiti
RS114	E. Ratei e risconti passivi	Va indicato l'importo dei ratei e dei risconti passivi
RS115	TOTALE PASSIVO	Va indicata la somma delle passività iscritte nello stato patrimoniale

Rigo	Voce di stato patrimoniale (art. 2425 c.c.)	Contenuto/Descrizione
RS116	A.1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni	Va indicato l'ammontare dei ricavi di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 85 Tuir, cioè dei corrispettivi di cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e dei corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione
RS117	Area B. Costi della produzione	colonna 2: va indicato l'ammontare degli altri oneri di produzione e vendita; colonna 1: va indicata la quota di tali oneri relativa al lavoro dipendente e assimilato.

MINUSVALENZE E DIFFERENZE NEGATIVE

RS118	N. atti di disposizione 1	Minusvalenze 2			
					,00
RS119	N. atti di disposizione 1	Minusvalenze / Azioni 2	N. atti di disposizione 3	Minusvalenze/Altri titoli 4	Dividendi 5
					,00
					,00

L'art. 1 comma 4 D.L. 209/2002 ha previsto che, con riferimento alle minusvalenze di ammontare complessivo superiore a 5 milioni di euro derivanti dalla cessione di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, il soggetto cedente comunichi all'Agenzia delle entrate i relativi dati per permettere l'accertamento della conformità dell'operazione effettuata con la normativa antielusiva "generale" contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973.

Analogo discorso per le minusvalenze e le differenze negative di importo superiore a 50 mila euro, derivanti anche da più operazioni su azioni, quote o altri titoli simili negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri (art. 5-quinquies, comma 3, D.L. 203/2005).



simo di 50.000 euro.

La mancata osservanza dell'obbligo di comunicazione, all'origine sanzionata con il disconoscimento della minusvalenza, è oggi punita (art. 11, comma 1, D.L. 16/2012) con una sanzione pari al 10% dell'importo della minusvalenza non comunicata, con un minimo di 5.000 euro ed un mas-

Nel **rigo RS118** va quindi indicato, con riferimento alle **minusvalenze di ammontare complessivo superiore a 5 milioni di euro**, derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie realizzate nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione:

- in **colonna 1**, il numero degli atti di disposizione;
- in **colonna 2**, l'ammontare delle minusvalenze realizzate, anche a seguito di più atti di disposizione.

Nel **rigo RS119** va indicato con riferimento alle minusvalenze e alle differenze negative, indicate all'art. 109, comma 3-bis, Tuir, di ammontare superiore a 50 mila euro, derivanti da operazioni su azioni o altri titoli negoziati, anche a seguito di più operazioni, in mercati regolamentati italiani o esteri, realizzate nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione:

- in **colonna 1**, il numero degli atti di disposizione relativi alla cessione di azioni;

- in **colonna 2**, l'ammontare delle minusvalenze e delle differenze negative derivanti dalla cessione di azioni, anche a seguito di più operazioni;
- in **colonna 3**, il numero degli atti di disposizione relativi alla cessione di altri titoli;
- in **colonna 4**, l'ammontare delle minusvalenze e delle differenze negative derivanti dalla cessione di altri titoli, anche a seguito di più operazioni;
- in **colonna 5**, l'importo dei dividendi percepiti in relazione ai titoli ceduti nei trentasei mesi precedenti il realizzo qualora il metodo ordinariamente adottato in bilancio per la movimentazione e la valutazione del proprio magazzino titoli non preveda la memorizzazione delle date di acquisto dei titoli in portafoglio.

VARIAZIONE DEI CRITERI DI VALUTAZIONE ADOTTATI NEI PRECEDENTI ESERCIZI

Variazione dei criteri di valutazione	RS120	

L'articolo 110, comma 6, del Tuir, prevede che, in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, il contribuente debba darne comunicazione all'Agenzia delle entrate nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato.

Il presente prospetto deve essere, pertanto, compilato dalle imprese che intendono comunicare eventuali modifiche riguardanti i criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi.

A tal fine, occorre barrare la casella del rigo RS120.

INVESTIMENTI IN START UP INNOVATIVE

Investimenti in Start-up innovative	Codice fiscale	Investimento indiretto	Tipo Start-up	PMI innovativa	Trasparenza	Investimento	Detrazione
RS121	1	2	3	4	5	6	7
						,00	,00
RS122						,00	,00
RS123						,00	,00
RS124 Totale							,00

Il D.L. 179/2012, ha introdotto alcuni incentivi fiscali per l'investimento in **start-up innovative**.

La modalità di attuazione sono individuate col decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 30/1/2014.

DEFINIZIONE START-UP INNOVATIVA

Società di capitali, costituita anche in forma di cooperativa, che svolge attività necessarie per sviluppare e introdurre prodotti, servizi o processi produttivi innovativi ad alto valore tecnologico, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione.

Si considerano start-up innovative anche le società che abbiano come oggetto sociale la promozione dell'offerta turistica nazionale attraverso l'uso di tecnologie e lo sviluppo di software originali, in particolare, agendo attraverso la predisposizione di servizi rivolti alle imprese turistiche. Queste imprese start-up innovative possono essere costituite anche nella forma della s.r.l. semplificata ai sensi dell'art. 2463-bis del codice civile.

Gli incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative di cui all'art. 29 D.L. 179/2012, si applicano anche agli investimenti in piccole e medie imprese (PMI) innovative che operano sul mercato da meno di sette anni dalla loro prima vendita commerciale, nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dall'art. 21 del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 (art. 4, comma 9, D.L. 3/2015, convertito, con modificazioni, dalla L. 33/2015).

Alle PMI innovative che operano sul mercato da più di sette anni dalla loro prima vendita commerciale, l'art. 29 si applica qualora siano in grado di presentare un piano di sviluppo di prodotti, servizi o processi nuovi o sensibilmente migliorati rispetto allo stato dell'arte nel settore interessato. Il piano di sviluppo è valutato e approvato da un organismo indipendente di valutazione espressione dell'associazionismo imprenditoriale, ovvero da un organismo pubblico (art. 4, comma 9-bis, D.L. 3/2015). L'efficacia della disposizione di cui al comma 9-bis è subordinata, ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

Nel presente prospetto, nei **rigli da RS121 a RS123** va indicato:

- in **colonna 1**, il codice fiscale della start-up nella quale è stato effettuato l'investimento; in caso di investimento indiretto va indicato il codice fiscale dell'organismo di investimento collettivo del risparmio o di società che investe prevalentemente in altre start-up innovative e in **colonna 2** (Investimento indiretto) va indicato il codice 1 o il codice 2;
- in **colonna 3**:
 - il **codice 1**, se l'investimento è stato effettuato in start-up a vocazione sociale e ad alto valore tecnologico;
 - il **codice 2**, se l'investimento è stato effettuato in altra start-up innovativa;
- in **colonna 6**, l'ammontare dell'investimento agevolabile;
- in **colonna 7**, l'ammontare della detrazione pari al 25% dell'importo di colonna 6, per gli investimenti in start-up a vocazione sociale e ad alto valore tecnologico, e al 19% dell'importo di colonna 6, per gli investimenti in altre start-up innovative.

La casella di **colonna 4** va barrata se l'investimento è stato effettuato in PMI innovativa.

In caso di detrazione attribuita al dichiarante per trasparenza questa va riportata nella colonna 7, senza compilare le colonne 2, 3, 4 e 6; inoltre, nella colonna 1 va indicato il codice fiscale del soggetto (ad esempio società di persone) che ha trasferito tale detrazione e va barrata la casella di colonna 5.

RS124 Totale

,00

Nel **riga RS124** va indicato l'ammontare complessivo della detrazione da attribuire ai soci, pari alla somma degli importi di colonna 6 dei rigli da RS121 a RS123 di tutti i moduli compilati.

ZONE FRANCHE URBANE

RS130	Codice ZFU 1	N. periodo d'imposta 2	N. dipendenti assunti 3	Reddito ZFU 4	Reddito esente fruito 5	Codice fiscale 6				
				,00	,00					
RS131	1	2	3	4	5	6				
				,00	,00					
RS132	1	2	3	4	5	6				
				,00	,00					
RS133	1	2	3	4	5	6				
				,00	,00					
RS134	Reddito esente/Quadro RF		Reddito esente/Quadro RG		Reddito esente/Quadro RH		Perdite/Quadro RF		Perdite/Quadro RG	
	1		2		3		4		5	
			,00		,00		,00		,00	
RS134	Perdite/Quadro RH, contabilità ordinaria		Perdite/Quadro RH, contabilità semplificata		di cui illimitatamente riportabili					
	6		7		8					
			,00		,00					

Il presente prospetto deve essere compilato dalle piccole e micro imprese che intendono fruire, ai fini delle imposte sui redditi, dell'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 341, lettere a), L. 296/2006.

Esse devono essere localizzate:

- nella **Zona franca urbana del comune di L'Aquila**, istituita ai sensi dell'art. 10, comma 1-bis, D.L. 39/2009. Il decreto interministeriale del 26 giugno 2012, ha determinato le condizioni, i limiti e le modalità di applicazione dell'agevolazione;
- nelle Zone franche urbane elencate nell'allegato n.1 al decreto interministeriale del 10 aprile 2013, emanato ai sensi del comma 4 dell'art. 37 D.L. 179/2012;
- nel territorio dei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias, ai quali l'agevolazione si applica in via sperimentale nell'ambito dei programmi di sviluppo e degli interventi compresi nell'accordo di programma "Piano Sulcis" (art. 37, comma 4-bis, D.L. 179/2012).
- nella Zona franca urbana del comune di Lampedusa e Linosa, così come disposto dall'art. 1, comma 319, L. 147/2013.
- nella Zona franca dell'Emilia istituita dal comma 1 dell'art. 12 D.L. 78/2015, convertito, con modificazioni, dalla L. 125/2015, l'agevolazione spetta alle micro imprese che rispettano i requisiti elencati al comma 2 del citato art. 12.

Beneficiano dell'agevolazione, nei limiti dell'importo concesso, i soggetti che hanno presentato apposita istanza al Ministero dello sviluppo economico. L'importo massimo dell'agevolazione complessivamente spettante a ciascun beneficiario è reso noto con provvedimento del Ministero dello sviluppo economico, pubblicato sul sito internet del medesimo Ministero.

Ciascun soggetto può beneficiare delle agevolazioni fiscali e contributive previste per le Zona franca urbana fino al limite massimo di 200.000,00 euro, ovvero di 100.000,00 euro nel caso di imprese attive nel settore del trasporto su strada, tenuto conto di eventuali ulteriori agevolazioni già ottenute dall'impresa a titolo di "de minimis" nell'arco di tre esercizi finanziari.

L'agevolazione è fruita mediante riduzione dei versamenti da eseguirsi, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997, con il modello di pagamento F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento (Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 14 agosto 2013 e 6 maggio 2014). Per la compensazione con il mod. F24 dell'agevolazione prevista per la ZFU vanno attribuiti i seguenti codici tributo:

TABELLA CODICI ZONE AGEVOLATE

Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo	Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo	Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo
1	L'Aquila	6845	18	Castelvetrano	Z121	35	Vittoria	Z134
2	Carbonia Iglesias	Z100	19	Corigliano calabro	Z110	36	Lampedusa - Linosa	Z127
3	Catania	Z122	20	Cosenza	Z111	37	Andria	Z135
4	Crotone	Z112	21	Giarre	Z126	38	Lecce	Z138
5	Erice	Z124	22	Messina	Z128	39	Taranto	Z145
6	Gela	Z125	23	Portici (Centro Storico)	Z106	40	Barletta	Z136
7	Lamezia Terme	Z113	24	Portici (Zona Costiera)	Z107	41	Foggia	Z137
8	Mondragone	Z104	25	Reggio Calabria	Z114	42	Lucera	Z139
9	Napoli	Z105	26	San Giuseppe Vesuviano	Z108	43	Manduria	Z140
10	Rossano	Z115	27	Sciacca	Z131	44	Manfredonia	Z141
11	Torre Annunziata	Z109	28	Termini Imerese	Z132	45	Molfetta	Z142
12	Aci Catena	Z117	29	Trapani	Z133	46	San Severo	Z143
13	Acireale	Z118	30	Vibo Valentia	Z116	47	Santeramo in colle	Z144
14	Aversa	Z101	31	Bagheria	Z119	48	Emilia	*
15	Barcellona Pozzo di Gotto	Z120	32	Enna	Z123			
16	Benevento	Z102	33	Palermo (Brancaccio)	Z129			
17	Casoria	Z103	34	Palermo (Porto)	Z130			

L'agevolazione ai fini delle imposte sui redditi consiste in un'**esenzione da imposizione del reddito**, e quindi solo in caso di conseguimento di un risultato positivo, derivante dallo svolgimento dell'attività d'impresa nella ZFU, a decorrere dal periodo d'imposta di accoglimento dell'istanza presentata al Ministero dello sviluppo economico e per i successivi 13 periodi di imposta.

Per la zona franca dell'Emilia le esenzioni sono concesse esclusivamente per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 78/2015, e per quello successivo. Al fine di rispettare quanto stabilito dall'art. 12, comma 7, D.L. 78/2015, le imprese possono fruire dell'importo dell'agevolazione concessa nelle seguenti misure (Circolare del MISE del 24 novembre 2015, n. 90178):

- per il 50%, in relazione alle imposte riferite al periodo di imposta 2015;
- per il restante 50%, in relazione alle imposte riferite al periodo di imposta 2016.

Il soggetto beneficiario può scegliere, nell'ambito di ogni periodo agevolato, se avvalersi o meno dell'esenzione dalle imposte sui redditi.

Nel caso in cui non si avvalga di tal esenzione, le risorse prenotate con l'apposita istanza potranno essere impiegate per fruire dell'agevolazione con riferimento **all'Irap e/o ai contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente e/o all'Imu** (solo per le zone diverse da ZFU del comune dell'Aquila), **ovvero impiegate nei periodi d'imposta successivi**.

Se, invece, il beneficiario decide di fruire dell'agevolazione, l'esenzione si applica sul reddito d'impresa al lordo delle perdite.

In tal caso, la società dichiarante determina, secondo le regole disposte dal decreto di attuazione e nel rispetto dei limiti massimi ivi fissati, il reddito d'impresa prodotto nella ZFU per poi attribuire lo stesso "per trasparenza" a ciascun socio. Pertanto, l'agevolazione si determina, di fatto, in capo ai singoli soci cui è trasferito, pro quota, il reddito d'impresa prodotto nella ZFU dalla società beneficiaria; l'esenzione ai fini delle imposte sui redditi concessa alla società si traduce, nel limite del reddito attribuito per trasparenza, in un risparmio d'imposta fruibile dai singoli soci, fermo restando che l'agevolazione può essere fruita complessivamente dai soci fino al raggiungimento dell'ammontare concesso alla società beneficiaria.

Nei **rigli da RS130 a RS133** va indicato:

- nella **colonna 1**, il codice identificativo della ZFU e del territorio dei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias dove è stato prodotto il reddito esente, descritto dalla tabella sopra riportata;

- nella **colonna 2**, il numero progressivo che identifica il periodo d'imposta di fruizione dell'agevolazione, decorrente da quello di accoglimento dell'istanza (esempio: se il periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione è quello nel quale è stata accolta l'istanza, in questa colonna deve essere riportato il valore 1);
- nella **colonna 3**, il numero di dipendenti rivelanti ai fini della maggiorazione del limite relativo al reddito esente. Il limite di 100.000,00 euro è maggiorato, per ciascuno dei periodi d'imposta, di un importo pari a 5.000,00 euro, ragguagliato ad anno, per ogni nuovo dipendente, residente all'interno del Sistema Locale di Lavoro in cui ricade la zona agevolata, assunto a tempo indeterminato dall'impresa beneficiaria. La maggiorazione spetta per i nuovi assunti che svolgono attività di lavoro dipendente solo all'interno della zona agevolata.

Ai fini della maggiorazione, rilevano le nuove assunzioni che costituiscono un incremento del numero di dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, sia a tempo pieno che parziale, rispetto al numero di lavoratori, assunti con la medesima tipologia di contratto, in essere alla data di chiusura del periodo di imposta precedente a quello di decorrenza dell'esenzione, al netto delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate all'impresa richiedente o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto;

- nella **colonna 4**, l'ammontare complessivo del reddito prodotto nella zona agevolata. Ai fini della determinazione del reddito per cui è possibile beneficiare dell'esenzione non rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate ai sensi degli art. 86 e 101 Tuir, né le sopravvenienze attive e passive di cui agli artt. 88 e 101 del medesimo testo unico. I componenti positivi e negativi riferiti a esercizi precedenti a quello di accoglimento della istanza, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir, concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito. Nel caso in cui il soggetto svolga la propria attività anche al di fuori della ZFU e del territorio dei comuni di Carbonia Iglesias, ai fini della determinazione del reddito prodotto nella zona agevolata, è previsto l'obbligo di tenere un'apposita contabilità separata (tale obbligo non sussiste per il periodo d'imposta in corso alla data di emanazione del decreto attuativo).

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività nella ZFU e del territorio dei comuni di Carbonia Iglesias e al di fuori di essi concorrono alla formazione del reddito prodotto nella zona agevolata per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa nella ZFU e del territorio dei comuni di Carbonia Iglesias e l'ammontare di tutti gli altri ricavi e altri proventi;

- nella **colonna 5**, l'ammontare complessivo del reddito prodotto nella zona agevolata, indicato in colonna 3, tenendo conto del limite di 100.000 euro (tale limite va maggiorato a seguito dell'incremento occupazionale realizzato per i nuovi lavoratori dipendenti indicati nella colonna 3) e delle seguenti percentuali di esenzione:
 - a) 100%, per i primi cinque periodi d'imposta;
 - b) 60%, per i periodi d'imposta dal sesto al decimo;
 - c) 40%, per i periodi di imposta undicesimo e dodicesimo;
 - d) 20%, per i periodi di imposta tredicesimo e quattordicesimo.

Se l'agevolazione determinata sul reddito come sopra calcolato non trova capienza nell'ammontare delle risorse assegnate dal MISE, a seguito della presentazione dell'istanza, il reddito da indicare in questa colonna deve essere ridotto in misura corrispondente all'agevolazione fruibile.

Il socio di una società trasparente (art. 5 del Tuir) indica la quota di reddito esente imputata dalla società partecipata e compila le colonne 1 e 5 secondo le relative istruzioni, riportando nella **colonna 6** il codice fiscale di quest'ultima. Per ciascuna società trasparente occorre compilare un distinto rigo della presente sezione. Inoltre, nell'ipotesi in cui il socio abbia prodotto autonomamente un reddito

in una o più delle zone agevolate deve compilare distinti righi per indicare il reddito esente prodotto autonomamente e quello ricevuto per trasparenza.

Nel **rigo RS134**, va indicato:

- nella **colonna 1**, l'ammontare del reddito esente prodotto nelle zone agevolate, di cui alla colonna 5 dei rigi da RS130 a RS133 di tutti i moduli compilati, ricompreso nel quadro RF;
- nella **colonna 2**, l'ammontare del reddito esente prodotto nelle zone agevolate, di cui alla colonna 5 dei rigi da RS130 a RS133 di tutti i moduli compilati, ricompreso nel quadro RG;
- nella **colonna 3**, l'ammontare del reddito esente prodotto nelle zone agevolate, di cui alla colonna 5 dei rigi da RS130 a RS133 di tutti i moduli compilati, attribuito per trasparenza da soggetti partecipanti, ricompreso nel quadro RH;
- nella **colonna 4**, la differenza, se positiva, tra il reddito prodotto nelle zone agevolate di cui alla colonna 1 del rigo RS134 e il reddito di rigo RF66 (pari a zero se negativo). Se il soggetto dichiarante è considerato di comodo nella presente colonna va riportata la differenza, se positiva, tra il reddito prodotto nelle zone agevolate di cui alla colonna 1 del rigo RS134 e il maggior importo tra quello di rigo RF66 e quello di rigo RS20 (tale maggiore importo va ricondotto a zero se negativo). Questa differenza costituisce una perdita da attribuire ai soci per trasparenza da riportare a rigo RN14 colonna 2;
- nella **colonna 5**, la differenza, se positiva, tra il reddito prodotto nelle zone agevolate di cui alla colonna 2 del rigo RS134 e il reddito di rigo RG34 (pari a zero se negativo). Se il soggetto dichiarante è considerato di comodo nella presente colonna va riportata la differenza, se positiva, tra il reddito prodotto nelle zone agevolate di cui alla colonna 1 del rigo RS134 e il maggior importo tra quello di rigo RG34 e quello di rigo RS20 (tale maggiore importo va ricondotto a zero se negativo). Questa differenza costituisce una perdita da attribuire ai soci per trasparenza da riportare a rigo RN14 colonna 1;
- nella **colonna 6**, la differenza, se positiva, tra il reddito prodotto nelle zone agevolate di cui alla colonna 3 e l'importo di rigo RH12, colonna 3, (da assumere pari a zero se negativo) fino a concorrenza del risultato della seguente operazione (da ricondurre a zero se negativo):

$RH8 - (RH7, \text{col. 2} - RS134, \text{col. 3})$

questa differenza costituisce una perdita (da contabilità ordinaria) da attribuire ai soci per trasparenza da riportare nella colonna 2 del rigo RN14;

- nella **colonna 7**, la differenza, se positiva, tra il reddito prodotto nella zona agevolata di cui alla colonna 3 e la somma dell'importo di rigo RH12, colonna 3, (da assumere pari a zero se negativo) e di rigo RS134, colonna 6. Questa differenza costituisce una perdita (da contabilità semplificata) da attribuire ai soci per trasparenza da riportare nella colonna 1 del rigo RN14;
- nella **colonna 8**, l'ammontare delle perdite di cui alle colonne 4 e 7, utilizzabili senza limiti di tempo.

I soci che dichiarano il reddito esente nel quadro H devono esporre la perdita imputata della società dichiarante, evidenziata nelle colonne da 4 a 7 del rigo RS134, in un distinto rigo - rispetto a quello dove è esposto il reddito esente - del medesimo quadro RN.



Le perdite pregresse e l'agevolazione ACE non possono essere utilizzate a riduzione dei redditi esenti prodotti nella zona agevolata. Pertanto, l'ammontare delle perdite pregresse e dell'agevolazione ACE da utilizzare nei quadri di determinazione del reddito d'impresa non può eccedere la differenza, se positiva, tra il reddito d'impresa ivi determinato, secondo le regole ordinarie, e quello esente determinato nella presente sezione.



Compilazione del quadro RN in presenza dell'agevolazione art. 1, comma 341, L. 296/2006

- nel rigo RN1, colonna 1, deve essere indicato un importo non inferiore al reddito esente di cui alla colonna 1 del rigo RS134;
- nel rigo RN2, colonna 1, deve essere indicato un importo non inferiore al reddito esente di cui alla colonna 2 del rigo RS134;
- nel rigo RN8, colonna 1, deve essere indicato un importo non inferiore al reddito esente di cui alla colonna 3 del rigo RS134.

ERRORI CONTABILI

Errori contabili

RS151	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1	giorno	mese	anno	2	giorno	mese	anno	3
RS152	Quadro	1	Modulo	2	Rigo	3	Colonna	4	Importo Variato
RS153									,00
RS154									,00
RS155									,00
RS156									,00
RS157									,00
RS158									,00
RS159									,00
RS160									,00

RS161	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale			Errori Contabili
	1	giorno	mese	anno	2	giorno	mese	anno	3	4
RS162	Quadro	1	Modulo	2	Rigo	3	Colonna	4	Importo Variato	
RS163									,00	
RS164									,00	
RS165									,00	
RS166									,00	
RS167									,00	
RS168									,00	
RS169									,00	
RS170									,00	

RS171	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale			Errori Contabili
	1	giorno	mese	anno	2	giorno	mese	anno	3	4
RS172	Quadro	1	Modulo	2	Rigo	3	Colonna	4	Importo Variato	
RS173									,00	
RS174									,00	
RS175									,00	
RS176									,00	
RS177									,00	
RS178									,00	
RS179									,00	
RS180									,00	

Questo prospetto è utilizzato dai soggetti che, nel rispetto dei principi contabili, hanno proceduto alla correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi nell'esercizio di competenza la cui dichiarazione non è più emendabile ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R.

322/1998, nonché dai soggetti sui quali ricadono, a seguito dell'applicazione del regime della trasparenza fiscale, gli effetti di tale correzione.

Con la C.M. 31/E/2013, sono stati forniti chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio.

Il documento di prassi parte innanzitutto dal tema civilistico, individuando le fattispecie che rilevano perché considerate “correzioni di errori contabili”, fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili. Per correggere l'errore contabile, l'estensore del bilancio deve imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio in cui questo emerge una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata. La componente in questione non assume in prima battuta rilievo ai fini fiscali, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive.

La circolare, proseguendo sul cammino intrapreso con i diversi documenti di prassi elaborati negli ultimi anni sul tema della competenza, a partire dalla C.M. 23/E/2010, statuisce con chiarezza che al contribuente deve essere data la possibilità di recuperare il componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale si è commesso l'errore o di tassare quello positivo non contabilizzato nel periodo “giusto”. Questo con l'obiettivo di contemperare le esigenze del Fisco (in primis quella di evitare “artificiosi” salti d'imposta) con il divieto di doppia imposizione.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà effettuare una variazione in aumento nel periodo in cui emerge l'errore. Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una variazione in diminuzione nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le modalità per recuperare la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata un'apposita dichiarazione integrativa “a favore”. Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve “ricostruire” tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni. Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia un'apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.

La circolare propone degli esempi numerici sulle diverse casistiche che si possono manifestare, secondo il fatto che l'annualità nel qual è stato commesso l'errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione “mista”.

Ipotizziamo, in quest'ultimo caso, che nel 2015 il contribuente abbia appurato l'omessa imputazione di un costo di competenza nel 2012, che si era già chiuso con una perdita. Ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel 2015, la perdita del 2012 andrà “incrementata” e sarà necessario ricalcolare le risultanze delle dichiarazioni dei successivi periodi di imposta fino al 2014 compreso, essendo quest'ultimo “emendabile” entro il 30 settembre 2016.

Quando invece il componente non rilevato contabilmente in un anno passato è positivo, va sempre presentata la dichiarazione integrativa “a sfavore”, per la quale il comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998 prevede un termine di trasmissione coincidente con quello dell'esercizio dell'azione di accertamento.

Facciamo l'esempio di un ricavo di competenza del 2012 emerso “in ritardo” nel 2015: va presentata dichiarazione integrativa “a sfavore” per il periodo 2012 e versata la maggiore imposta dovuta, sterilizzando invece il componente positivo rilevato nel bilancio 2015.

Si moltiplicano invece le integrative nel caso in cui il periodo “corretto” si sia chiuso in perdita e il componente positivo non contabilizzato riduca unicamente l'ammontare di questa, non incidendo sul versamen-

to dell'imposta: il contribuente dovrà presentare tante dichiarazioni integrative "a sfavore" quante sono le annualità precedenti a quella ancora aperta.

Il prospetto del modello Unico 2016 "Errori contabili" va quindi compilato:

- nel caso in cui la presente dichiarazione sia una dichiarazione integrativa a favore ed è riservato ai contribuenti che per i periodi d'imposta in cui gli errori sono stati commessi erano imprese in contabilità ordinaria (ovvero partecipavano a dette imprese in caso di trasparenza fiscale). Tali periodi devono essere precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa;
- nel caso in cui la presente dichiarazione sia una dichiarazione integrativa a sfavore nella quale, tuttavia, confluiscono gli effetti di correzioni di errori contabili considerati "a favore" commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa.

La presente sezione va compilata al fine di evidenziare le risultati delle riliquidazioni dei precedenti periodi d'imposta autonomamente effettuate dal contribuente. Tale riliquidazione produce effetti, oltre che con riferimento alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito, anche con riferimento a tutte le componenti sintetizzate in dichiarazione che dalla stessa derivano o sulla stessa si commisurano (es. perdite d'impresa riportabili).

Pertanto, occorre compilare tanti riquadri del presente prospetto quanti sono i periodi d'imposta interessati dalle riliquidazioni.

Nel **rigo RS151** va indicato nelle **colonne 1 e 2**, la data d'inizio e fine del periodo d'imposta in cui sono stati commessi gli errori contabili; nel caso in cui siano stati commessi errori contabili, oggetto di regolarizzazione, in più periodi d'imposta nelle colonne 1 e 2 va indicato il periodo d'imposta meno recente. Nella **colonna 3**, il codice fiscale del soggetto che ha commesso gli errori contabili qualora diverso dal dichiarante a seguito di operazioni straordinarie con estinzione del dante causa (ad esempio, errori commessi nel periodo d'imposta di cui alle colonne 1 e 2 da una società che è stata, successivamente, incorporata dalla società dichiarante); nel caso in cui i soggetti che hanno commesso gli errori contabili siano più di uno occorre compilare più riquadri del presente prospetto.

Nei **righe da RS152 a RS160** va indicato:

- nelle **colonne 1, 2, 3 e 4**, il riferimento al campo della dichiarazione relativa al periodo d'imposta di cui alle colonne 1 e 2 del rigo RS151 nel quale sarebbe stato indicato un diverso importo rispetto al valore originariamente dichiarato, qualora non fosse stato commesso l'errore contabile; in particolare, va indicato, rispettivamente, in colonna 1 il quadro, in colonna 2 il numero del modulo, in colonna 3 il numero di rigo e in colonna 4 il numero della colonna. Nelle colonne 1, 2, 3 e 4 è possibile indicare esclusivamente campi che accolgono valori numerici;



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Nel caso debba essere richiamato il rigo RF63, colonna 1, del primo modulo:

RS152	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato
	1 RF	2 1	3 63	4 1	5 ,00

- in **colonna 5**, il diverso importo che sarebbe stato dichiarato nel campo individuato nelle precedenti colonne, rispetto al valore originariamente dichiarato, qualora non fosse stato commesso l'errore contabile.

Nel caso in cui i righe da RS152 a RS160 siano insufficienti a rappresentare gli effetti degli errori contabili

occorre compilare i righi dei riquadri successivi, avendo cura di riportare nei campi “Data inizio periodo d’imposta” e “Data fine periodo d’imposta” le stesse date indicate nel rigo RS151.

Nei riquadri seguenti (**righe da RS161 a RS180**) vanno riportati gli effetti sulle dichiarazioni concernenti i periodi d’imposta successivi (fino al periodo d’imposta precedente a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa), derivanti dalla riliquidazione delle dichiarazioni relative ai periodi d’imposta nei quali sono stati commessi gli errori contabili.

Qualora siano stati commessi errori contabili anche in uno o più periodi d’imposta successivi a quello di cui al rigo RS151, colonne 1 e 2, occorre tenerne conto nelle relative riliquidazioni avendo cura di barrare la casella “**Errori contabili**” nel riquadro concernente ciascun periodo d’imposta in cui i predetti errori sono stati commessi.



Nel caso in cui gli errori contabili siano stati commessi da altra società di persone di cui il dichiarante (per il periodo d’imposta in cui gli errori sono stati commessi) era socio, il presente prospetto deve essere compilato, secondo le istruzioni sopra fornite, sia dal soggetto partecipato, che procede alla regolarizzazione degli errori, sia dal socio sul quale ricadono gli effetti delle riliquidazioni operate dal primo.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Alfa Snc che dopo la presentazione del modello Unico SC 2016 rileva l’omessa imputazione di un costo di 1.500 euro di competenza del 2013.

Nel periodo d’imposta 2013:

- la perdita d’esercizio era pari a 4.200 euro;
- non c’era nessuna variazione in aumento o diminuzione nel quadro RF.

La società dovrà riprendere a tassazione nel 2016 il costo non di competenza e dovrà riliquidare il modello unico 2014 imputando tale componente negativo.

La maggiore perdita di 1.500 euro è attribuita ai soci i quali, a loro volta, dovranno riliquidare la dichiarazione relativa al 2013 e quelle successive.

RS151	Data inizio periodo d’imposta			Data fine periodo d’imposta			Codice fiscale									
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno										
	01	01	2013	31	12	2013	3									
RS152	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo Variato							
	RF		1		5		1		5.700 ,00							
RS153	RF		1		57		1		-5.700 ,00							
RS154	RF		1		60		2		-5.700 ,00							
RS155	RF		1		63		1		-5.700 ,00							
RS156	RF		1		66		1		-5.700 ,00							
RS157	RN				1		1		-5.700 ,00							
RS158									,00							
RS159									,00							
RS160									,00							

QUADRO RU

Struttura del quadro

SEZIONE VI		Codice credito	Natura cessione	Anno di riferimento	Codice fiscale soggetto cedente	Importo ricevuto	
Sezione VI-A		1	2	3	4	5	
Crediti d'imposta ricevuti	RU501					,00	
	RU502					,00	
	RU503					,00	
	RU504					,00	
	RU505					,00	
Sezione VI-B		Codice credito		Anno di riferimento	Codice fiscale soggetto cessionario	Importo ceduto	
Crediti d'imposta trasferiti		1		3	4	5	
	RU506					,00	
	RU507					,00	
	RU508					,00	
	RU509					,00	
	RU510					,00	
Sezione VI-C		Credito residuo al 1/1/2015		Credito spettante nel 2015	Totale	di cui eccedenze anni precedenti dal 2008 al 2014	Differenza
Limite di utilizzo		1	2	3	4	5	
Parte I Dati generali	RU512	Totale crediti da quadro RU anno 2015	,00	,00	,00	,00	,00
	RU513	Totale dei crediti e contributi utilizzati in compensazione con il mod. F24 nell'anno 2015					,00
	RU514	Limite di utilizzo [250.000,00 + (700.000,00 - RU513)]					,00
	RU515	Eccedenza 2015 (da riportare nei righi da RU531 a RU534)					,00
Parte II Verifica del limite di utilizzo in compensazione interna	RU516	Totale dei crediti da quadro RU utilizzati in compensazione con il mod. F24 dal 1/1/2016 fino alla data di presentazione della presente dichiarazione					,00
	RU517	Totale dei crediti da quadro RU utilizzati in compensazione interna per il versamento delle ritenute effettuate dal 1/1/2016 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione (quadro ST del modello 770)					,00
	RU518	Totale dei crediti da quadro RU utilizzati in compensazione interna per i versamenti ai fini IVA effettuati dal 1/1/2016 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione (quadro VL del modello IVA)					,00
	RU520	Totale dei crediti da quadro RU utilizzati (RU516 + RU517 + RU518)					,00
	RU521	Totale dei crediti e contributi utilizzati in compensazione con il mod. F24 dal 1/1/2016 fino alla data di presentazione della presente dichiarazione					,00
	RU522	Totale dei crediti da utilizzare in compensazione interna nella presente dichiarazione per il versamento dell'IVA dovuta in sede di dichiarazione IVA presentata in forma unificata e per imposta sostitutiva					,00
			di cui ai fini IVA	di cui per imposta sostitutiva	Totale		
Parte III Eccedenze 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013	RU523	Anno di formazione dell'eccedenza	Codice credito	Anno di riferimento	Residuo al 31/12/2014	Credito utilizzato nel 2015	Residuo al 31/12/2015
	RU524				,00	,00	,00
	RU525				,00	,00	,00
	RU526				,00	,00	,00
	RU527				,00	,00	,00
Parte IV Eccedenza 2014	RU528				,00	,00	,00
	RU529				,00	,00	,00
	RU530				,00	,00	,00
	RU531				,00		
Parte V Eccedenza 2015	RU532				,00		
	RU533				,00		
	RU534				,00		
	RU534				,00		

Nel quadro RU devono essere esposti i dati relativi ai crediti d'imposta concessi in favore delle imprese.

STRUTTURA DEL QUADRO

Il nuovo quadro **RU del modello Unico 2016** è composto da **cinque** sezioni:

- **Sezione I:** è riservata all'indicazione di tutti i crediti d'imposta da riportare nella presente dichiarazione dei redditi ad esclusione:
 - del credito d'imposta del "Caro Petrolio" da indicare nella sezione II;
 - del credito d'imposta "Nuovi investimenti in aree svantaggiate ex art. 1, comma 271 della L. 296/2006 da indicare nella sezione IV.

La **sezione I è multi modulo** in quanto deve essere compilata tante volte quanti sono i crediti di cui il contribuente ha beneficiato nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. In particolare, per ciascuna agevolazione fruita dovranno essere indicati nella sezione I:

- il codice identificativo del credito (desumibile dalla tabella sotto riportata);
- i relativi dati.

Inoltre, nella casella “Mod. N.” posta in alto a destra del quadro, va indicato il numero del modulo compilato.



Si evidenzia che la sezione contiene le informazioni relative a tutti i crediti d'imposta da indicare nella medesima, con la conseguenza che alcuni righi e/o colonne possono essere compilati solamente con riferimento a taluni crediti d'imposta.

- **la sezione II** è riservata all'indicazione del credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per il consumo di gasolio (**Caro petrolio**);
- **la sezione IV** è riservata all'indicazione del credito d'imposta **per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui alla legge n. 296/2006**;
- **la sezione V** è riservata all'indicazione dei crediti d'imposta residui non più riportati specificatamente nel quadro RU (Altri crediti d'imposta);
- **la sezione VI** è suddivisa in tre sotto sezioni e contiene:
 - le informazioni relative ai crediti d'imposta ricevuti (VI-A);
 - le informazioni relative ai crediti d'imposta trasferiti (VI-B);
 - le informazioni relative ai crediti eccedenti il limite annuale di utilizzo (VI-C).



Credito d'imposta di recente istituzione:

- **credito d'imposta a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi per la ricostruzione, il ripristino o la sostituzione dei beni danneggiati dal sisma del 20 e 29 maggio 2012**, istituito dall'art. 67-octies del D.L. 83/2012;
- **credito d'imposta per la promozione del sistema musicale italiano**, istituito dall'art. 7 del D.L. 91/2013;
- **credito d'imposta per il restauro delle sale cinematografiche**, istituito dall'art. 6 del D.L. 83/2014;
- **credito d'imposta per la digitalizzazione degli esercizi ricettivi**, istituito dall'art. 9 del D.L. 83/2014;
- **credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive turistico-alberghiere**, istituito dall'art. 10 del D.L. 83/2014;
- **credito d'imposta a favore delle imprese del settore agricolo per il potenziamento del commercio elettronico**, istituito dall'art. 3, comma 1, del decreto-legge n. 91/2014;
- **credito d'imposta a favore delle imprese del settore agricolo** per lo sviluppo di nuovi prodotti, processi e tecnologie, istituito dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 91/2014;
- **credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per l'acquisizione di beni capitali**, istituito dall'art. 32-bis del D.L. 133/2014;
- **credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per la formazione del personale**, istituito dall'art. 32-bis del D.L. 133/2014;
- **crediti d'imposta a favore dei produttori indipendenti di opere televisive e di opere web nazionali ed estere**, previsti dall'art. 8, comma 2, del D.L. 91/2013;

- **credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo**, istituito dall'art. 3 del decreto-legge 145/2013, come sostituito dall'art. 1, comma 35, Legge 190/2014;
- **credito d'imposta per i procedimenti di negoziazione assistita e di arbitrato**, istituito dall'art. 21-bis del D.L. 83/2015.

LIMITE DI UTILIZZO DEI CREDITI D'IMPOSTA DEL QUADRO RU

Per effetto del disposto dall'art. 1, commi da 53 a 57, della L. 244/2007, a decorrere dall'anno 2008, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU possono essere utilizzati, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole norme istitutive, **in misura non superiore a 250.000 euro annui**.

L'ammontare eccedente il limite massimo utilizzabile (250.000 euro) può essere portato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Con la **R.M. 9/DF del 3 aprile 2008** il Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato che il limite di 250.000 euro si cumula con il limite generale delle compensazioni previsto dall'articolo 25, comma 2, del D.Lgs. 241/1997.

Viene inoltre specificato che, qualora in un determinato anno siano effettuate **compensazioni per un importo inferiore al limite di 700.000 euro**, i crediti da quadro RU **possono essere utilizzati anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro**, fino a colmare la differenza non utilizzata del limite generale.



A decorrere dal **1° gennaio 2014**, il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 è aumentato a 700.000 euro (art. 9, comma 2, del D.L. 35/2013).

Il limite di utilizzo non deve essere applicato:

- credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della L. 296/2006 (Ricerca e sviluppo);
- credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 271 a 279, della Legge 296/2006 (Nuovi investimenti nelle aree svantaggiate), al quale il limite non si applica a partire dal 1° gennaio 2010;
- crediti d'imposta di cui all'articolo 29 del D.L. 248/2007 (Incentivi per la rottamazione e per l'acquisto, con rottamazione, di autoveicoli e motocicli);
- crediti d'imposta per il settore cinematografico istituiti dalla L. 244/2007;
- credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio di cui all'articolo 2, comma 55, del D.L. 225/2010;
- credito d'imposta per la ricerca scientifica, istituito dall'articolo 1 del D.L. 70/2011;
- credito d'imposta a favore degli autotrasportatori (Caro petrolio) istituito dall'articolo 1 del D.L. 265/2000. Il limite non si applica con riferimento al credito d'imposta riferito ai consumi effettuati a partire dal 2012;
- credito d'imposta a favore delle imprese che assumono lavoratori dipendenti altamente qualificati, di cui all'articolo 24 del citato D.L. 83/2012, convertito dalla L. 134/2012;
- ai crediti d'imposta spettanti a titolo di rimborso di contributi anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o servizio, di cui all'art. 1 comma 10 del D.L. 5/2009;
- credito d'imposta per le erogazioni liberali a sostegno della cultura, istituito dall'art. 1 del D.L. 83/2014;
- credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi istituito dall'art. 18 del D.L. 91/2014;

- credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo istituito dall'art. 3 del D.L. 145/2013, come sostituito dell'art. 1, co. 35 della L. 190/2014.



Il limite di 250.000 euro non trova applicazione con riferimento alle imprese che, in possesso dei requisiti previsti dall'art. 1 comma 54 della Legge 244/2007, hanno presentato all'Agenzia delle entrate un'apposita istanza preventiva ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000.

REGOLE GENERALI

In linea generale, salvo diversa disposizione di norme specifiche i crediti d'imposta:

- **non danno diritto a rimborso** anche qualora non risultino completamente utilizzati;
- **possono essere utilizzati**, secondo le modalità previste dalle norme istitutive delle singole agevolazioni, **in compensazione** ai sensi del D.Lgs. 241/1997 e/o in **compensazione, in sede di dichiarazione, delle imposte e delle ritenute specificatamente individuate dalle norme istitutive**;
- **non concorrono alla formazione del reddito imponibile**;
- **in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti**, si rende applicabile, ai sensi dell'art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008, **la sanzione dal 100 al 200% dell'importo indebitamente fruito**.

Inoltre a decorrere dall'11 febbraio 2009 (data di entrata in vigore del D.L. 5/2009, nell'ipotesi di utilizzo di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro per anno solare, **è applicata la sanzione nella misura massima del 200%**. Nel caso di utilizzo indebito del credito si può ricorrere al ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. 472/1997, versando il relativo importo entro il trentesimo giorno successivo alla data della commessa violazione ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, unitamente al pagamento dei relativi interessi e sanzioni.

TABELLA CODICI CREDITI D'IMPOSTA

Credito	Codice	Sezione
TELERISCALDAMENTO CON BIOMASSA ED ENERGIA GEOTERMICA	01	I
ESERCENTI SALE CINEMATOGRAFICHE	02	I
INCENTIVI OCCUPAZIONALI	03	I
INVESTIMENTI DELLE IMPRESE EDITRICI	04	VI-C
ESERCIZIO DI SERVIZIO DI TAXI	05	I
GIOVANI CALCIATORI	06	I
CAMPAGNE PUBBLICITARIE	07	VI-C
INVESTIMENTI IN AGRICOLTURA	09	I
INVESTIMENTI EX ART. 8 L.388/2000	VS	I
INVESTIMENTI EX ART. 10 D.L. 138/2002	TS	I
INVESTIMENTI EX ART. 62 L. 289/2002- ISTANZA 2006	56	VI-C
INVESTIMENTI INNOVATIVI	10	VI-C
SPESE DI RICERCA	11	VI-C
COMMERCIO E TURISMO	12	VI-C
STRUMENTI PER PESARE	13	VI-C
INCENTIVI PER LA RICERCA SCIENTIFICA	17	I
VEICOLI ELETTRICI, A METANO O A GPL	20	I
CARO PETROLIO	23	II
ASSUNZIONE DETENUTI	24	I
MEZZI ANTINCENDIO E AUTOAMBULANZE	28	I
REGIMI FISCALI AGEVOLATI	30	I
SOFTWARE PER FARMACIE	34	I
PREMIO CONCENTRAZIONE EX ART. 9 D.L. 35/2005	36	VI-C
RECUPERO CONTRIBUTO SSN	38	I
ROTTAMAZIONE AUTOVEICOLI PER IL TRASPORTO PROMISCUO EX ART. 1, C. 224, L. 296/2006	41	I
ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOVETTURE ED AUTOVEICOLI EX ART. 1, C. 226, L. 296/2006	42	I
ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOCARRI EX ART. 1, C. 227, L. 296/2006	43	I
ACQUISTO VEICOLI ECOLOGICI EX ART. 1, C. 228, L. 296/2006	44	I
ACQUISTO E ROTTAMAZIONE MOTOCICLI EX ART. 1, C. 236, L. 296/2006	45	I
PROMOZIONE PUBBLICITARIA IMPRESE AGRICOLE	48	I
RICERCA E SVILUPPO	49	I
AGRICOLTURA 2007	50	I
IMPRESE DI AUTOTRASPORTO MERCI	51	I
MISURE SICUREZZA PMI	53	I
MISURE SICUREZZA RIVENDITORI GENERI MONOPOLIO	54	I
INCREMENTO OCCUPAZIONE EX ART. 2, C. 539, L. 244/2007	55	I
ROTTAMAZIONE AUTOVEICOLI 2008 EX ART. 29, C. 2, D.L. 248/2007	57	I
ACQUISTO E ROTTAMAZIONE MOTOCICLI 2008 EX ART. 29, C. 2, D.L. 248/2007	58	I
ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOVETTURE ED AUTOVEICOLI 2008 EX ART. 29, C. 3, D.L. 248/2007	59	I
ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOCARRI 2008 EX ART. 29, C. 4, D.L. 248/2007	60	I
NUOVI INVESTIMENTI NELLE AREE SVANTAGGIATE EX ART. 1, COMMA 271, L. 296/2006	62	IV
TASSA AUTOMOBILISTICA AUTOTRASPORTATORI	63	I

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

IMPRESE DI PRODUZIONE CINEMATOGRAFICA	64	I
IMPRESE DI PRODUZIONE ESECUTIVA E DI POST PRODUZIONE	65	I
APPORTI IN DENARO PER LA PRODUZIONE DI OPERE CINEMATOGRAFICHE	66	I
IMPRESE DI DISTRIBUZIONE CINEMATOGRAFICA	67	I
IMPRESE DI ESERCIZIO CINEMATOGRAFICO	68	I
SOSTITUZIONE AUTOVEICOLI ED AUTOVEICOLI PER TRASPORTO PROMISCUO 2009 EX ART. 1, C. 1, D.L. 5/2009	69	I
SOSTITUZIONE AUTOVEICOLI ED AUTOCARAVAN 2009 EX ART. 1, C. 2, D.L. 5/2009	70	I
ACQUISTO AUTOVEICOLI ECOLOGICHE 2009 EX ART. 1, C. 3, D.L. 5/2009	71	I
ACQUISTO AUTOCARRI ALIMENTATI A GAS METANO 2009 EX ART. 1, C. 4, D.L. 5/2009	72	I
SOSTITUZIONE MOTOCICLI E CICLOMOTORI 2009 EX ART. 1, C. 5, D.L. 5/2009	73	I
TASSA AUTOMOBILISTICA AUTOTRASPORTATORI 2009	74	I
MEZZI PESANTI AUTOTRASPORTATORI	75	I
FINANZIAMENTO AGEVOLATO SISMA ABRUZZO/BANCHE	76	III
TASSA AUTOMOBILISTICA AUTOTRASPORTATORI 2010	77	I
INDENNITÀ DI MEDIAZIONE	78	I
INVESTIMENTI REGIONE SICILIANA	79	I
IMPOSTE ANTICIPATE (DTA)	80	I
RICERCA SCIENTIFICA EX ART. 1, D.L. 70/2011	81	I
NUOVO LAVORO STABILE NEL MEZZOGIORNO EX ART. 2, D.L. 70/2011	82	I
CARTA PER EDITORI 2011	83	VI-C
MODERNIZZAZIONE SISTEMA DISTRIBUZIONE PRODOTTI EDITORIALI	84	I
INCENTIVI SOSTITUZIONE VEICOLI EX D.L. 83/2012	85	I
NUOVE ASSUNZIONI PERSONALE ALTAMENTE QUALIFICATO	86	I
INCENTIVI RICOSTRUZIONE/SISMA MAGGIO 2012/IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI	87	I
FINANZIAMENTI AGEVOLATI RICOSTRUZIONE/SISMA MAGGIO 2012/BANCHE	88	I
FINANZIAMENTO PAGAMENTO TRIBUTI/SISMA MAGGIO 2012/BANCHE	89	I
NUOVE INFRASTRUTTURE	90	I
PROMOZIONE OPERE MUSICALI	93	I
MISURE FISCALI PER NUOVE INFRASTRUTTURE EX ART. 18 L. 183/2011	94	I
BONIFICHE DEI SITI DI INTERESSE NAZIONALE	96	I
CONNESSIONE DIGITALE	97	I
DIFFUSIONE DELLA LETTURA	98	I
FINANZIAMENTO PAGAMENTO TRIBUTI / ALLUVIONE SARDEGNA 2013 / BANCHE	A1	I
ENTI PREVIDENZIALI	A2	I
ART-BONUS	A3	I
RESTAURO SALE CINEMATOGRAFICHE	A4	I
DIGITALIZZAZIONE ESERCIZI RICETTIVI	A5	I
RIQUALIFICAZIONE STRUTTURE RICETTIVE TURISTICO-ALBERGHIERE	A6	I
COMMERCIO ELETTRONICO SETTORE AGRICOLO	A7	I
SVILUPPO NUOVI PRODOTTI SETTORE AGRICOLO	A8	I
INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI	A9	I
RETI A BANDA ULTRALARGA	B1	I
BENI CAPITALI AUTOTRASPORTATORI	B2	I
FORMAZIONE AUTOTRASPORTATORI	B3	I
RECUPERO IMPOSTA SU UTILI E DIVIDENDI	B4	I
PRODUTTORI INDIPENDENTI OPERE TELEVISIVE NAZIONALI	B5	I
PRODUTTORI INDIPENDENTI OPERE WEB NAZIONALI	B6	I
PRODUTTORI ESECUTIVI OPERE TELEVISIVE ESTERE	B7	I
PRODUTTORI ESECUTIVI OPERE WEB ESTERE	B8	I
RICERCA E SVILUPPO L. 190/2014	B9	I
CASSE E FONDI DI PREVIDENZA	C1	I
NEGOZIAZIONE E ARBITRATO	C2	I
SOSTITUZIONE AUTOCARAVAN	C3	I
INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI EX L. 208 /2015	C4	I
STRUMENTI MUSICALI	C5	I
FONDO POVERTÀ MINORILE	C6	I
ALTRI CREDITI D'IMPOSTA	99	V

SEZIONE I – CREDITI D'IMPOSTA

Nella **sezione I del quadro RU** devono essere indicati i crediti d'imposta sotto riportati. Per ciascuna agevolazione deve essere compilato un apposito modulo nel quale vanno esposti il codice identificativo del credito vantato (codice credito), nonché i dati previsti nei rigli da RU2 a RU12 secondo le modalità di compilazione specifiche per ciascuna agevolazione.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU1	colonna 1, il codice credito, indicato in corrispondenza della descrizione di ciascun credito nonché nella tabella sopra riportata; colonna 2, da compilare esclusivamente con riferimento al credito d'imposta "82" Nuovo lavoro stabile nel Mezzogiorno, il codice della Regione che ha rilasciato il provvedimento di assenso, indicato nella parte delle istruzioni dedicata alla descrizione del credito; colonna 3, da compilare esclusivamente con riferimento al credito d'imposta "79" Investimenti Regione Siciliana, l'anno di presentazione dell'istanza di attribuzione. Per la compilazione del rigo, si rinvia alla parte delle istruzioni dedicata alla descrizione del credito.
RU2	l'ammontare del credito d'imposta residuo, relativo all'agevolazione indicata nel rigo RU1, risultante dalla precedente dichiarazione modello Unico 2015.

RU3	• l'ammontare del credito d'imposta ricevuto. Il rigo va compilato esclusivamente dai soggetti che hanno ricevuto in veste di soci, beneficiari di Trust o cessionari il credito d'imposta indicato nel rigo RU1 (per la puntuale individuazione dei soggetti tenuti alla compilazione del rigo, si rinvia alla sezione VI-A, riservata all'indicazione dei dati del credito d'imposta ricevuto).
RU5	• colonna 1, da compilare con riferimento al credito "01" teleriscaldamento con biomassa ed energia geotermica, l'ammontare del credito maturato nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione relativo ai costi di collegamento alla rete; • colonna 3, l'ammontare complessivo del credito maturato nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, compreso l'importo di colonna 1.
RU6	• l'ammontare del credito utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241 del 1997 nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, avendo cura di riportare gli utilizzi effettuati con il codice tributo relativo al credito indicato nel rigo RU1; tale rigo non può essere compilato in relazione ai crediti contraddistinti dai codici "A3", "A9" e "86".
RU7	• colonne 1, 2, 3 e 6 l'ammontare del credito utilizzato in diminuzione delle imposte e ritenute indicate nelle predette colonne. Il rigo può essere compilato con riferimento ai crediti contraddistinti dai codici "02" Esercenti sale cinematografiche, "17" Incentivi per la ricerca scientifica e "20" Veicoli elettrici, a metano o a GPL, "85" incentivi sostituzione veicoli ex D.L. 83/2012. In particolare va indicato: - nella colonna 1, l'ammontare del credito utilizzato in diminuzione delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti dovute per l'anno 2015. Il rigo non può essere compilato con riferimento ai crediti contraddistinti dai codici "20" e "85"; - nelle colonne 2 e 3, l'ammontare del credito utilizzato in diminuzione, rispettivamente, dei versamenti periodici e dell'acconto e del versamento del saldo dell'Iva dovuta per l'anno 2015; - nella colonna 6, l'ammontare del credito utilizzato in diminuzione dell'imposta sostitutiva di cui alla legge n. 342 del 2000 relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione. La colonna può essere compilata con riferimento ai crediti contraddistinti dai codici "17" e "20".
RU8	• l'ammontare del credito di cui al rigo RU6 versato a seguito di ravvedimento nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della medesima, al netto dei relativi interessi e sanzioni.
RU9	• l'ammontare del credito d'imposta ceduto. I dati identificativi dei soggetti cessionari nonché l'importo del credito ceduto devono essere esposti nella sezione VI-B. Il rigo può essere compilato con riferimento alle seguenti agevolazioni: - crediti d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di veicoli contraddistinti dai codici da "41" a "45", da "57" a "60" e da "69" a "73" e "85". Con la R.M. 15/2010, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006 spettante alle imprese costruttrici e importatrici di veicoli può essere ceduto secondo le disposizioni di cui agli artt. 1260 e segg. del codice civile; - credito d'imposta a favore delle imprese di esercizio cinematografico per la digitalizzazione delle sale, identificato con il codice "68". A norma dell'articolo 51 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, il credito può essere ceduto ai sensi dell'articolo 1260 c.c. agli intermediari bancari, finanziari e assicurativi nonché al fornitore dell'impianto. - credito d'imposta per l'acquisto di veicoli elettrici, a metano o a GPL e per l'installazione di impianti a metano o a GPL di cui all'art. 1, comma 2, del D.L. 324/1997 (codice credito "20"), cedibile ai sensi dell'articolo 1260 c.c.; - credito d'imposta per l'acquisto di mezzi antincendio e ambulanze di cui all'art. 20 del D.L. 269/2003 (codice credito "28"), cedibile ai sensi dell'articolo 1260 c.c.; - credito d'imposta per il restauro delle sale cinematografiche, istituito dall'art. 6 del D.L. 83/2014 (codice credito "A4"). Il credito può essere ceduto ai sensi dell'art. 1260 c.c. agli intermediari bancari, finanziari e assicurativi.

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

RU10	• ammontare del credito d'imposta distribuito ai propri soci o associati. L'anno di maturazione del credito d'imposta trasferito va esposto nella sezione VI-B.
RU11	• l'importo del credito richiesto a rimborso. Il rigo può essere compilato con riferimento ai crediti d'imposta "01" teleriscaldamento con biomassa ed energia geotermica e "05" Esercizio di servizio di taxi. Per quanto riguarda il credito d'imposta per gli esercenti del servizio taxi, nel rigo va indicato l'importo dei buoni d'imposta di cui si chiede il rilascio alla competente circoscrizione doganale.
RU12	• l'ammontare del credito residuo da riportare nella successiva dichiarazione, risultante dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei righi RU2, RU3, RU5, colonna 3, e RU8 e la somma degli importi indicati nei righi RU6, RU7, RU9, RU10 e RU11. Per le modalità e termini di utilizzo del credito residuo si rinvia alle istruzioni relative a ciascun credito d'imposta. Il rigo non può essere compilato con riferimento al credito contraddistinto dal codice "38" Recupero contributo SSN e "22" Nuovo lavoro stabile nel mezzogiorno.

TELERISCALDAMENTO CON BIOMASSA ED ENERGIA GEOTERMICA	
Denominazione	
Rif. normativo	art. 8, c.10, L. 448/98; art. 4, D.L. 268/2000; art. 60, L. 342/2000; art. 29, L. 388/2000; art. 6, D.L. 356/2001; art. 1, c. 394, lett. d), L. 296/2006; art. 1, c. 240, L.244/2007; art. 2, c. 12, L. 203/2008; D.P. C.M. 20 febbraio 2014.
Codice credito	01
Descrizione	Con il codice 1 va indicato il credito d'imposta riconosciuto ai gestori delle reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa e con energia geotermica. In particolare va indicato il credito maturato ai sensi: • dell'art. 8 della L. 448/1998 per la gestione della rete; • dell'art. 29 della L. 388/2000 per il collegamento alle reti di teleriscaldamento. Il credito d'imposta è fruibile, ai sensi di quanto disposto dal D.L. 268/2000 previa presentazione di un'autodichiarazione del credito maturato agli uffici locali dell'Agenzia delle entrate. L'eventuale credito d'imposta non utilizzato in compensazione può essere richiesto a rimborso nella dichiarazione dei redditi o utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997. Per l'utilizzo del credito d'imposta mediante modello F24 deve essere utilizzato il codice tributo "6737".
MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RU5	• colonna 1: ammontare del credito maturato nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione ai sensi dell'art. 29 della L. 388/2000, già compreso nell'importo di colonna 3. • colonna 3: ammontare del credito maturato nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione ai sensi dell'art. 8 della L. 448/1998, già compreso nell'importo di colonna 1.
RU11	• importo del credito richiesto a rimborso.

DENOMINAZIONE	ESERCENTI SALE CINEMATOGRAFICHE
Rif. normativo	Art. 20, D.Lgs. 60/1999; D.I. 310/2000.
Codice credito	02
Descrizione	Con il codice 2 va indicato il credito d'imposta riconosciuto in favore degli esercenti delle sale cinematografiche. Tale credito viene concesso nel rispetto di alcune condizioni quali: • effettiva esecuzione dello spettacolo cinematografico; • certificazione dei corrispettivi con titolo di accesso o documenti alternativi nelle ipotesi previste; • annotazione dell'ammontare del credito nel registro dei corrispettivi. Il credito, commisurato ai corrispettivi al netto dell'Iva, può essere utilizzato nei periodi successivi al trimestre o semestre solare di riferimento in diminuzione dell'Iva dovuta in sede di liquidazione mediante compensazione (codice tributo "6604"). Per la determinazione del credito il periodo di riferimento è ancorato al regime contabile adottato dall'esercente ai fini della liquidazione dell'Iva. Per effetto di quanto disposto dall'art. 1 del DPCM 20/2/2014, a decorrere dal 2014 l'imporo agevolato, calcolato secondo le disposizioni istitutive ed attuative del credito, è ridotto del 15%. Alle colonne 2 e 3 del rigo RU7 va indicato l'ammontare del credito utilizzato in diminuzione rispettivamente dei versamenti periodici e dell'acconto e del versamento del saldo Iva dovuta per l'anno 2015. I righi RU5 colonna 1, RU7 colonne 1, 4, 5, 6 e 7, RU9 e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	INCENTIVI OCCUPAZIONALI
Rif. normativo	art. 7, L. 388/2000; art. 2, D.L. 209/2002; art. 63, L. 289/2002; art. 1, c. 412, lett. b), L. 266/2005
Codice credito	03
Descrizione	Con il codice 3 deve essere indicato il credito d'imposta concesso a favore dei datori di lavoro che incrementano il numero dei lavoratori dipendenti con contratti di lavoro a tempo indeterminato (full-time e part-time): In particolare va tenuto distinto: • il credito d'imposta previsto dall'art. 7 della L. 388/2000 e dall'art. 63, comma 1, lett. a), primo periodo, della L. 289/2002, fruibile in forma automatica; • il credito d'imposta di cui all'art. 63, comma 1, lett. a), secondo e terzo periodo, e lett. b) della L. 289/2002, fruibile previo assenso dell'Agenzia delle entrate. Il credito d'imposta per le assunzioni nelle aree svantaggiate è fruibile nel rispetto della normativa comunitaria in materia di aiuti "de minimis". Il credito d'imposta "automatico" è utilizzabile in F24 mediante i codici tributo "6732" – "6733" – "6744" – "6745" – "6751" – "6758"; il credito fruibile ad istanza è utilizzabile tramite i codici tributo "6752" – "6753" – "6754" – "6755" – "6756" – "6757". Nella sezione possono essere compilati solamente i righi RU2, RU6, RU8 e RU12 ed, in particolare, nel rigo RU6 va indicato l'ammontare complessivo del credito utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241 del 1997 nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione tramite i codici tributo sopra indicati.

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

DENOMINAZIONE	ESERCIZIO DI SERVIZIO TAXI
Rif. Normativo	art. 20, D.L. 331/93; D.Lgs. 504/95; art. 1, D.L. 265/2000; art. 23, L. 388/2000; D.P. C.M. 20 febbraio 2014
Codice credito	05
Descrizione	Con il codice 5 va indicato il credito d'imposta concesso a favore delle imprese titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente. L'agevolazione è concessa sui carburanti impiegati per l'azionamento delle autovetture pubbliche da piazza per veicoli alimentati a benzina o GPL; dal 1° gennaio 2001, tale agevolazione è stata estesa anche ai veicoli alimentati a gasolio e a metano. Il credito d'imposta concesso per l'anno 2015 deve essere indicato, a pena di decadenza, nel modello Unico 2016. Per quanto riguarda il credito residuo: quello dal 1° gennaio 2001 può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, salvo che non venga recuperato tramite il rilascio di buoni d'imposta alle circoscrizioni doganali competenti per territorio ai sensi del D.M. 27 settembre 1995. Nel rigo RU6 va indicato l'ammontare del credito utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997 nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione tramite il codice tributo "6715"; nel rigo RU11, l'ammontare del credito d'imposta per il quale si chiede il rilascio del buono d'imposta. I righi RU4, RU5 colonna 1, RU7 e RU9 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	INVESTIMENTI IN AGRICOLTURA
Rif normativo	art. 11, D.L. 138/2002; art. 69, L. 289/2002
Codice credito	09
Descrizione	Con il codice 9 deve essere indicato il credito d'imposta residuo relativo agli investimenti in agricoltura, realizzati entro il 31 dicembre 2006 ed indicati nell'istanza accolta dall'Agenzia delle entrate negli anni 2002, 2003 e/o 2004. Il credito d'imposta residuo riferito agli investimenti avviati anteriormente alla data dell'8 luglio 2002 deve essere posto nella sezione X indicando il codice credito "VS". Il credito d'imposta è utilizzabile in F24 mediante il codice tributo "6743". Nella sezione possono essere compilati solamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	INVESTIMENTI
Rif. Normativo	art. 8, L. 388/2000; art. 10, D.L. 138/2002; art. 62, L. 289/2002; art. 1, c. 412, L. 266/2005.
Codice credito	VS

Descrizione	Investimenti realizzati ai sensi dell'art. 8 della L. 388/2000 Il codice VS deve essere utilizzato per l'indicazione del credito residuo relativo agli investimenti avviati prima dell'8 luglio 2002. Tale credito è fruibile, in via automatica, nei limiti e nelle misure determinate con i D.M. 2 aprile 2003 e 6 agosto 2003 e con le delibere del CIPE n. 19 del 29 settembre 2004 e n. 34 del 27 maggio 2005, (codice tributo "6734"). Si ricorda che il codice credito "VS" identifica anche il credito residuo relativo agli investimenti in agricoltura, limitatamente a quelli avviati prima dell'8 luglio 2002 (il credito residuo relativo agli investimenti in agricoltura indicati nell'istanza accolta dall'Agenzia delle entrate negli anni 2002, 2003 e/o 2004 deve essere riportato nella presente sezione utilizzando il codice credito "09"). Nella presente sezione con il codice credito "VS" possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	INVESTIMENTI
Rif. normativo	art. 10, D.L. 138/2002; art. 62, L. 289/2002; art. 1, c. 412, L. 266/2005
Codice credito	TS
Descrizione	Investimenti realizzati ai sensi dell'art. 10 del D.L. 138/2002 (in relazione all'istanza presentata nel 2002). Il codice TS deve essere utilizzato per l'indicazione del credito residuo relativo agli investimenti avviati a decorrere dall'8 luglio 2002 (codice tributo "6742"). Nella sezione con il codice credito "TS" possono essere compilati solamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	INCENTIVI PER LA RICERCA SCIENTIFICA
Rif. normativo	art. 5, L. 449/97; D.Lgs. 297/99, art. 14 D.M. 593/2000
Codice credito	17
Descrizione	Con il codice 17 deve essere indicato il credito di imposta per la ricerca scientifica: tale credito viene concesso alle PMI al fine di potenziare l'attività di ricerca, mediante avvio di nuovi progetti. Viene concesso un credito d'imposta per ogni assunzione a tempo pieno di titolari di dottorato di ricerca, persone in possesso di altro titolo di formazione post-laurea, laureati con esperienza nel settore della ricerca; viene agevolato ogni nuovo contratto per attività di ricerca commissionata ad università e ad altri soggetti operanti nell'ambito della ricerca scientifica e per l'assunzione degli oneri relativi a borse di studio concessi per la frequenza a corsi di dottorato di ricerca. Il credito di imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale il credito è concesso. Il codice tributo utilizzabile per la compensazione in modello F24 è il "6701". I rigi RU5, colonna 1, RU7, colonna 1, RU9 e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	VEICOLI ELETTRICI A METANO O A GPL
Rif. normativo	art. 1, c. 2, D.L. 324/97; D.M. 256/1998; art. 6, c. 4, L. 140/1999; art. 145, c. 6, L. 388/2000; D.M. 5 aprile 2001; art. 28, L. 273/2002; D.M. 183/2003; art. 1, c. 53 e 54, L. 239/2004; art. 5 sexies, D.L. 203/2005; D.I. 2 marzo 2006; art. 2, c. 59, D.L. 262/2006, come sostituito dall'art. 1, c. 238, L. 296/2006; D.P. C.M. 20 febbraio 2014
Codice credito	20
Descrizione	Con il codice 20 va indicato il credito di imposta per l'acquisto di veicoli a trazione elettrica, alimentati a metano o GPL e per l'installazione di impianti di alimentazione a metano o GPL Tale credito viene concesso alle imprese costruttrici o importatrici di autovetture o di autoveicoli e alle imprese installatrici di impianti di alimentazione a gas metano o a GPL nella misura del contributo statale riconosciuto agli acquirenti persone fisiche (dal 2004 anche le persone giuridiche). Tale credito d'imposta viene concesso per l'acquisto di veicoli a trazione elettrica, alimentati a metano o GPL e per l'installazione di impianti di alimentazione a metano o GPL. Tale contributo per l'installazione di impianti a metano può essere recuperato anche dai soggetti appartenenti alla filiera di settore, secondo le modalità definite dall'allegato al D.I. 2 marzo 2006. Il codice tributo utilizzabile per la compensazione in modello F24 è il "6709". I righe RU5 e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	ASSUNZIONE LAVORATORI DETENUTI
Rif. normativo	art. 4, L. 193/2000; D.L. 78/2013; D.L. 101/2013; D.L. 146/2013; D.I. 87/2002; D.I. 148/2014
Codice credito	24
Descrizione	La L. 193/2000, ha previsto un credito d'imposta a favore delle imprese che assumono lavoratori detenuti per un periodo superiore a 30 giorni. Il credito spetta per un importo mensile pari a 516,46 euro per ciascun lavoratore assunto e in misura proporzionale alle giornate di lavoro prestate ovvero in misura proporzionale alle ore se assunti con contratto di lavoro a tempo parziale. Il credito spetta anche nei sei mesi successivi alla cessazione dello stato di detenzione. A decorrere dall'anno 2015 trova applicazione il decreto del Ministro della giustizia n. 148 del 24 luglio 2014, pubblicato nella G.U. del 22 ottobre 2014, mentre il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 27 novembre 2015 definisce modalità di utilizzo in compensazione del credito. Il credito d'imposta è cumulabile con altri benefici, ed è utilizzabile in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997.

	Il credito maturato fino al 31/12/2015 è utilizzabile “tramite il codice tributo “6741”. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12. In particolare nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito maturato nel periodo d'impresa nei limiti dell'importo concesso.

DENOMINAZIONE	MEZZI ANTINCEDIO E AUTOAMBULANZE
Rif. normativo	art. 20, D.L. 269/2003
Codice credito	28
Descrizione	L'articolo 20 del D.L. 269/2003, ha previsto a favore delle associazioni di volontariato e delle Onlus un contributo per l'acquisto di autoambulanze e mezzi antincendio nella misura del 20% del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticata dal venditore. Il venditore, a sua volta, può recuperare le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione, utilizzando il codice tributo “6769”. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	SOFTWARE PER FARMACIE
Rif. normativo	art. 50, c. 6, D.L. 269/2003; art. 9, D.L. 282/2004
Codice credito	34
Descrizione	L'articolo 50, comma 6, del D.L. 269/2003, ha previsto a favore delle farmacie private e pubbliche un credito d'imposta, in misura pari a 250 euro, per l'acquisto del software certificato da utilizzare per la trasmissione dei dati delle ricette mediche. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, successivamente alla data di comunicazione dell'avviso di corretta installazione e funzionamento del software da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, mediante il codice tributo “6779”. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	RECUPERO CONTRIBUTO S.S.N.
Rif. normativo	art. 1, c. 103, L. 266/2005, art. 1, c. 396, L. 296/2006; art. 1, comma 169, L. 244/2007; art. 2, comma 3, L. 203/2008
Codice credito	38
Descrizione	La L. 266/2005, all'articolo 1, comma 103, ha previsto che le somme versate nel periodo d'imposta 2005 a titolo di contributo al S.S.N. sui premi di assicurazione per la responsabilità civile per i danni derivanti dalla circolazione dei veicoli a motore: • adibiti al trasporto di merci aventi massa complessiva a pieno carico non inferiore a 11,5 tonnellate; • omologati ai sensi del decreto del Ministro dell'Ambiente 23 marzo 1992 (G.U. n. 77 del 1 aprile 1992),

	possono essere recuperate, fino alla concorrenza di 300 euro per ciascun veicolo, in compensazione sui versamenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2006. Con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, 130/2015, recante la ripartizione delle risorse destinate al settore dell'autotrasporto di merci dall'art. 1, comma 150, della L. 190/2014, è stata rifinanziata la misura agevolativa per l'anno 2015, per il recupero delle somme versate nel 2014. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU5 colonna 3, RU6, RU8 e, in particolare, va indicato: • nel rigo RU5, col. 3 l'ammontare del credito spettante in relazione alle somme versate nell'anno 2014; • nel rigo RU6, l'ammontare del credito utilizzato in compensazione nell'anno 2015 con il codice tributo 6793.

DENOMINAZIONE	ROTTAMAZIONE AUTOVEICOLI PER IL TRASPORTO PROMISCOUO
Rif. normativo	art. 1, comma 224, L. 296/2006; art. 13, D.L. 7/2007
Codice credito	41
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. La L. 296/2006 ha previsto per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo, immatricolati come «euro 0» o «euro 1» consegnati ad un demolitore dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007, la concessione, a fronte della presentazione del certificato di avvenuta rottamazione rilasciato da centri autorizzati, di un contributo pari al costo di demolizione e comunque nei limiti di 80 euro per ciascun veicolo. Tale contributo è anticipato dal centro autorizzato che ha effettuato la rottamazione il quale recupera il corrispondente importo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione utilizzando il codice tributo "6794". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8 RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOVETTURE E AUTOVEICOLI
Rif. normativo	art. 1, comma 226, L. 296/2006
Codice credito	42
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. La L. 296/2006 ha previsto la concessione di un contributo di 800 euro per la sostituzione, attraverso la demolizione, di autovetture ed autoveicoli "euro 0" e "euro 1" con autovetture immatricolate "euro 4" o "euro 5", che emettono non oltre 140 grammi di CO2 al chilometro. L'agevolazione spettava per l'acquisto, risultante da contratto stipulato a decorrere dal 3 ottobre 2006 e fino al 31 dicembre 2007, di veicoli nuovi da immatricolare entro il 31 marzo 2008. Tale contributo veniva riconosciuto all'acquirente del veicolo dal venditore, il quale ne otteneva il rimborso dall'impresa costruttrice o importatrice del veicolo nuovo. Questi ultimi recuperano il contributo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione utilizzando il codice tributo "6795". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOCARRI
Rif. normativo	art. 1, comma 227, L. 296/2006
Codice credito	43
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. La L. 296/2006, all'articolo 1, comma 227, ha previsto la concessione di un contributo di 2.000 euro sostituzione, realizzata attraverso la demolizione, di veicoli immatricolati come «euro 0» o «euro 1» con veicoli nuovi a minore impatto ambientale di peso complessivo non superiore a 3,5 tonnellate, immatricolato come «euro 4» o «euro 5». L'agevolazione spettava per l'acquisto, risultante da contratto stipulato a decorrere dal 3 ottobre 2006 e fino al 31 dicembre 2007, di veicoli nuovi da immatricolare entro il 31 marzo 2008. Tale contributo veniva riconosciuto all'acquirente del veicolo dal venditore, il quale ne ottenevano il rimborso dall'impresa costruttrice o importatrice del veicolo nuovo. Questi ultimi recuperano il contributo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione utilizzando il codice tributo "6796". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO VEICOLI ECOLOGICI
Rif. normativo	art. 1, comma 228, L. 296/2006
Codice credito	44
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. La L. 296/2006, all'articolo 1, comma 228, ha previsto, per l'acquisto di autovetture e di autocarri, nuovi ed omologati dal costruttore per la circolazione mediante alimentazione, esclusiva o doppia, del motore con gas metano o GPL, nonché mediante alimentazione elettrica ovvero ad idrogeno, la concessione di un contributo pari a 1.500 euro, incrementato di ulteriori 500 euro nel caso in cui il veicolo acquistato, nell'alimentazione ivi considerata, abbia emissioni di CO2 inferiori a 120 grammi per chilometro. L'agevolazione spettava per l'acquisto, risultante da contratto stipulato a decorrere dal 3 ottobre 2006 e fino al 31 dicembre 2009, di veicoli nuovi da immatricolare entro il 31 marzo 2010. Tale contributo veniva riconosciuto all'acquirente del veicolo dal venditore, il quale ne otteneva il rimborso dall'impresa costruttrice o importatrice del veicolo nuovo. Questi ultimi recuperano il contributo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione con il codice tributo "6797". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO E ROTTAMAZIONE DI MOTOCICLI
Rif. normativo	art. 1, comma 236, L. 296/2006
Codice credito	45
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. La L. 296/2006, all'articolo 1, comma 236, ha previsto la concessione di un contributo pari al costo di rottamazione e comunque nel limite di 80 euro per la sostituzione, attraverso la demolizione, di un motociclo "euro 0" con un motociclo nuovo "euro 3". Il contratto deve essere stipulato dal 1° dicembre 2006 al 31 dicembre 2007 relativamente a motocicli nuovi da immatricolare entro il 31 marzo 2008.

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

	Tale contributo veniva anticipato dal venditore, il quale lo recupera mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione utilizzando il codice tributo "6798". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	PROMOZIONE PUBBLICITARIA IMPRESE AGRICOLE
Rif. normativo	art. 1, commi da 1088 a 1090, L. 296/2006; art. 42 D.L. 159/2007; art. 1 D.L. 171/2008.
Codice credito	48
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. L'articolo 1, commi da 1088 a 1090, della L. 296/2006, come sostituito dall'art. 1 del D.L. 171/2008 riconosce per gli anni 2008 e 2009 alle imprese agricole ed agroalimentari un credito d'imposta per la promozione all'estero dei prodotti di qualità. Il credito compete nella misura del 50% del valore degli investimenti, in eccedenza rispetto alla media degli analoghi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti. Alle imprese diverse dalle piccole e medie imprese che producono prodotti agroalimentari non ricompresi nell'allegato I del Trattato istitutivo della Comunità europea il credito di imposta è riconosciuto nei limiti del regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo agli aiuti di importanza minore "de minimis". Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, 24 luglio 2009 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 5 gennaio 2010) ha disciplinato le modalità di accesso all'agevolazione, prevedendo l'obbligo della presentazione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali di un'apposita istanza per la richiesta di attribuzione del credito d'imposta. Il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il contributo è concesso sia nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta nei quali il credito è utilizzato. Il credito d'imposta è utilizzabile, successivamente alla comunicazione di avvenuto riconoscimento del contributo, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997, mediante il codice tributo "6825". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	RICERCA E SVILUPPO
Rif. normativo	art. 1, commi da 280 a 283, L. 296/2006; art. 1, comma 66, L. 244/2007; D.L. 185/2008; D.I. 4 marzo 2011.
Codice credito	49
Descrizione	Con il codice credito "49" va indicato il credito residuo relativo all'attribuzione alle imprese di un credito d'imposta in relazione ai costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009.

Il credito concesso spetta:

- nella misura del **10% dei costi sostenuti**,
- nella misura del **40% se i costi di ricerca e sviluppo si riferiscono a contratti stipulati con Università ed Enti pubblici di ricerca.**

Ai fini della determinazione del credito d'imposta, i costi non possono superare l'importo **di 50 milioni di euro** per ciascun periodo d'imposta.

Per effetto di quanto disposto dal D.L. 185/2008, a decorrere dall'anno 2009 possono beneficiare del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato il formulario (modello FRS) contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo ed hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate il nulla osta alla fruizione del credito.

Il modello da utilizzare è stato approvato con provvedimento AE 21 aprile 2009.

A decorrere dall'anno 2011, possono beneficiare dell'agevolazione, ai sensi del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 4 marzo 2011 (emanato in attuazione dell'articolo 2, comma 236, della L. 191/2009), i soggetti che, avendo presentato il formulario relativo ai progetti d'investimento avviati entro la data del 29 novembre 2008, non hanno ottenuto il nulla-osta alla fruizione per esaurimento delle risorse disponibili. Tali soggetti possono utilizzare il credito d'imposta esclusivamente in compensazione tramite il modello F24, nella misura massima complessiva del 47,53%.

Il credito d'imposta, può essere utilizzato per i versamenti Irpef e Irap dovuti per il periodo d'imposta in cui le spese sono state sostenute; l'eventuale eccedenza può essere utilizzata in compensazione a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale il credito è maturato. A tale credito d'imposta non si applica il limite di utilizzo annuale (250.000 euro) introdotto dall'art. 1, comma 53, della L. 244/2007.

La sezione deve essere compilata:

- dai soggetti che nell'anno 2009 hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate il nulla osta alla fruizione del credito d'imposta; tali soggetti devono indicare il credito residuo della precedente dichiarazione con i relativi utilizzi;
- dai soggetti che beneficiano del credito d'imposta ai sensi del D.I. 4 marzo 2011; tali soggetti dovranno esporre i dati relativi ai costi sostenuti nei periodi d'imposta 2008 e 2009 e al credito d'imposta spettante.

Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righe RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	AGRICOLTURA 2007
Rif. normativo	art. 1, comma 1075, L. 296/2006; D.M. 6 luglio 2007.
Codice credito	50
Descrizione	Con il codice "50" vanno indicati dati per usufruire del credito d'imposta previsto a favore degli imprenditori agricoli di cui all' art. 1 del D.Lgs. 228/2001, per gli investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle zone svantaggiate (Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo, Molise). Il D.M. 6 luglio 2007 ha disciplinato le modalità di riconoscimento della predetta agevolazione per l'anno 2007 stabilendo un limite massimo di accesso al credito d'imposta, pari a 200.000 euro per ciascun imprenditore. Il D.M. ha poi previsto l'obbligo della presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia

	delle entrate; possono pertanto beneficiare del credito d'imposta i soggetti che hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate l'accoglimento dell'istanza di attribuzione del credito (Mod. IIA). Il contributo è utilizzabile esclusivamente in compensazione orizzontale, successivamente alla comunicazione di avvenuto riconoscimento del medesimo. I righi RU5, RU7, RU9 e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	IMPRESE DI AUTOTRASPORTO MERCI
Rif. normativo	art. 12 D.L. 81/2007; D.P.R. 227/2007.
Codice credito	51
Descrizione	Con il codice "51" va indicato l'importo residuo del credito d'imposta concesso alle imprese di autotrasporto merci. In particolare: • il regolamento approvato con D.P.R. 227/2007, ha individuato le risorse finanziarie da assegnare mediante credito d'imposta e la tipologia di spese ammissibili; • il decreto del Ministro dei trasporti n. 206/2007 ha definito le modalità di accesso al beneficio, prevedendo l'obbligo della presentazione di apposita istanza al Ministero dei trasporti; • il decreto Interministeriale del 5 marzo 2008 ha disciplinato le modalità di fruizione del credito d'imposta; • il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti del 25 marzo 2010 ha disposto l'assegnazione delle risorse aggiuntive stanziato dall'art. 2 della L. 201/2008 (di conversione al D.L. 162/2008) al completamento della graduatoria relativa all'assegnazione del contributo di cui al D.P.R. 227/2007. Il credito è utilizzabile in compensazione tramite il codice tributo "6810". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	MISURE SICUREZZA PMI
Rif. normativo	art. 1, commi da 228 a 232, L. 244/ 2007
Codice credito	53
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. L'art. 1, commi da 228 a 232, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha previsto per i periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010 l'attribuzione di un credito d'imposta per le spese sostenute per l'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi, compresa l'installazione di apparecchi di videosorveglianza. L'agevolazione veniva riconosciuta a favore delle PMI commerciali di vendita al dettaglio e all'ingrosso e di quelle di somministrazione di alimenti e bevande e spetta nella misura dell'80% del costo sostenuto e, comunque, fino ad un importo massimo di 3.000 euro per ciascun beneficiario. Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese che hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate l'assenso in relazione all'istanza presentata, utilizzando il modello "IMS". Il credito deve essere indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale lo stesso è stato concesso sia nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta nei quali il credito è stato utilizzato. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione con utilizzo del codice tributo "6804". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	MISURE SICUREZZA RIVENDITORI GENERI DI MONOPOLIO
Rif. normativo	art. 1, commi da 233 a 237, L. 244/ 2007
Codice credito	54
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. L'art. 1, commi da 233 a 237, della L. 244/2007, ha previsto l'attribuzione di un credito d'imposta agli esercenti attività di rivendita di generi di monopolio, operanti in base a concessione amministrativa, per le spese sostenute per l'acquisizione e l'installazione di impianti e attrezzature di sicurezza e per favorire la diffusione degli strumenti di pagamento con moneta elettronica, al fine di prevenire il compimento di atti illeciti ai loro danni. Il credito spettava, per ciascuno dei periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, nella misura dell'80% del costo sostenuto e, comunque, fino ad un importo massimo di 1.000 euro per ciascun beneficiario a ciascun periodo d'imposta. Hanno diritto al contributo i rivenditori di generi di monopolio che hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate l'assenso in relazione all'istanza presentata utilizzando il modello "IMS". Il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale lo stesso è stato concesso sia nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta nei quali il credito è stato utilizzato. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione utilizzando il codice tributo "6805". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	INCREMENTO OCCUPAZIONE
Rif. normativo	art. 1, commi da 539 a 547, L. 244/ 2007
Codice credito	55
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. L'art. 1, commi da 539 a 547, della L. 244/2007, n. 244, ha previsto l'attribuzione di un credito d'imposta ai datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2008, incrementano il numero di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, nelle aree svantaggiate (Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise). Il credito spettante ammonta: • a 333 euro per ciascun lavoratore assunto e per ciascun mese; • a 416 euro in caso di lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui all'articolo 2, lettera f), punto XI, del regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 5 dicembre 2002, per ciascun mese. Beneficiano dell'agevolazione i datori di lavoro che hanno trasmesso all'Agenzia delle entrate l'istanza di attribuzione del credito, utilizzando i modelli "IAL" e "R/IAL", e ne hanno ottenuto l'accoglimento. La fruizione del credito d'imposta concesso per gli anni 2009 e 2010 è subordinata alla presentazione da parte dei beneficiari, dal 1° febbraio al 31 marzo di ciascuno degli anni 2009, 2010 e 2011, della comunicazione (mod. C/IAL) attestante il mantenimento del livello occupazionale annuale. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione utilizzando il codice tributo "6807". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ROTTAMAZIONE AUTOVEICOLI 2008
Rif. normativo	art. 29, comma 1 D.L. 248/ 2007
Codice credito	57
Descrizione	Il D.L. 248/2007 all'articolo 29, comma 1, ha prorogato fino al 31 dicembre 2008 l'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 224, della L. 296/2006 ed ha esteso il contributo alla rottamazione di autovetture ed autoveicoli per il trasporto promiscuo di categoria «euro 2», immatricolati prima del 1° gennaio 1999. L'agevolazione ammonta a 150 euro; il contributo è anticipato dal centro autorizzato che ha effettuato la rottamazione il quale recupera il corrispondente importo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione, tramite il codice tributo "6800". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO E ROTTAMAZIONE MOTOCICLI 2008
Rif. normativo	art. 29, comma 2 D.L. 248/ 2007
Codice credito	58
Descrizione	Il D.L. 248/2007, art. 29 comma 2 ha disposto: • la proroga fino al 31 marzo 2008 dell'agevolazione relativa alla concessione del contributo, pari a 80 euro per l'acquisto di un motociclo nuovo di categoria «euro3», con contestuale sostituzione (e demolizione) di un motociclo appartenente alla categoria «euro 0». • la concessione di un contributo di 300 euro per l'acquisto di un motociclo fino a 400 centimetri cubici di cilindrata nuovo di categoria «euro 3», con contestuale sostituzione di un motociclo o di un ciclomotore di categoria «euro 0». Tale contributo è anticipato dal venditore, il quale lo recupera mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione, tramite il codice tributo "6801". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOVETTURE E AUTOVEICOLI 2008
Rif. normativo	art. 29, comma 3 D.L. 248/ 2007
Codice credito	59
Descrizione	Il D.L.248/2007 ha previsto la concessione di un contributo per la sostituzione (con demolizione), di autovetture ed autoveicoli per il trasporto promiscuo di categoria «euro 0», «euro 1» o «euro 2», immatricolati prima del 1° gennaio 1997, con autovetture nuove di categoria «euro 4» o «euro 5», che emettono non oltre 140 grammi di CO2 per chilometro oppure non oltre 130 grammi di CO2 per chilometro se alimentati a diesel. Il contributo ammonta a: • 700 euro, se il veicolo rottamato appartiene alla categoria «euro 0»; • 800 euro in caso di acquisto di autovetture nuove di categoria «euro 4» o «euro 5» che emettono non oltre 120 grammi di CO2 per chilometro; • 1.200 euro nel caso di demolizione di due autoveicoli di proprietà di persone appartenenti allo stesso nucleo familiare, secondo quanto attestato dal relativo stato di famiglia, purché conviventi.

	Il contributo spettava per l'acquisto, risultante da contratto stipulato a decorrere dal 1° gennaio 2008 e fino al 31 dicembre 2008, di veicoli nuovi da immatricolare entro il 31 marzo 2009. Tale contributo veniva riconosciuto all'acquirente del veicolo dal venditore, il quale ne otteneva il rimborso dall'impresa costruttrice o importatrice del veicolo nuovo. Questi ultimi recuperano il contributo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione tramite il codice tributo "6802". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO E ROTTAMAZIONE AUTOCARRI 2008
Rif. normativo	art. 29, comma 4 D.L. 248/ 2007
Codice credito	60
Descrizione	Il D.L. 31 dicembre 2007, ha previsto la concessione di un contributo per la sostituzione, realizzata attraverso la demolizione, dei veicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere c), d), f), g), ed m), del D.Lgs. 285/1992, di massa massima fino a 3.500 chilogrammi, di categoria «euro 0» o «euro 1» immatricolati prima del 1° gennaio 1999, con veicoli nuovi, di categoria «euro 4», della medesima tipologia ed entro il medesimo limite di massa. Il contributo concesso ammonta: • 1.500 euro, se il veicolo è di massa massima inferiore a 3000 chilogrammi, • 2.500 euro, se lo stesso ha massa massima da 3000 e fino a 3500 chilogrammi. L'agevolazione spetta per l'acquisto, risultante da contratto stipulato a decorrere dal 1° gennaio 2008 e fino al 31 dicembre 2008 ed immatricolati non oltre il 31 marzo 2009. Tale contributo veniva riconosciuto all'acquirente del veicolo dal venditore, il quale ne otteneva il rimborso dall'impresa costruttrice o importatrice del veicolo nuovo. Questi ultimi recuperano il contributo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione, tramite il codice tributo "6803". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	TASSA AUTOMOBILISTICA AUTOTRASPORTATORI
Rif. normativo	art. 83 bis, comma 26 D.L. 112/2008
Codice credito	63
Descrizione	L'articolo 83-bis, comma 26, del D.L. 112/2008, ha riconosciuto alle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci un credito d'imposta corrispondente a quota parte dell'importo pagato quale tassa automobilistica per l'anno 2008 per ciascun veicolo, posseduto e utilizzato per la predetta attività, di massa complessiva non inferiore a 7,5 tonnellate. Il credito d'imposta ammontava: • al 35% dell'importo pagato come tassa automobilistica per il 2008 per ciascun veicolo di massa massima complessiva compresa tra 7,5 e 11,5 tonnellate; • al 70% dell'importo pagato come tassa automobilistica per il 2008 per ciascun veicolo di massa massima complessiva superiore a 11,5 tonnellate. Il credito d'imposta competeva nel rispetto del Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006, entro il limite complessivo di 100.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari ed è utilizzabile in compensazione mediante il codice tributo "6809".

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

	Con il codice 63 va riportato nella sezione l'ammontare residuo del credito maturato nel 2008. Il credito d'imposta spettante per le tasse automobilistiche versate per gli anni 2009 e 2010 va indicato nella presente sezione utilizzando i codici credito 74 (credito 2009) e 77 (credito 2010). Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU12.

DENOMINAZIONE	IMPRESE DI PRODUZIONE CINEMATOGRAFICA
Rif. normativo	art. 1, c. 327, lett. a), L. 244/2007; D.L. 91/2013.
Codice credito	64
Descrizione	L'art. 1, comma 327, lett. a), della legge n. 244 del 2007 prevede l'attribuzione alle imprese di produzione cinematografica di un credito d'imposta in misura pari al 15% del costo complessivo di produzione di opere cinematografiche riconosciute di nazionalità italiana, fino all'ammontare massimo annuo di 3.500.000 euro. Il decreto del Ministro per i beni e le attività culturali 7 maggio 2009 disciplina le modalità di riconoscimento e la decorrenza dell'agevolazione. L'agevolazione, prorogata fino al 31 dicembre 2013 dalla Legge 10/2011, di conversione del D.L. 225/2010, è resa permanente dall'art. 8 del D.L. 91/2013. Il credito d'imposta va indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contribuente, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Per effetto di quanto disposto dall'art. 2 comma 4 del D.L. 225/2010 il credito d'imposta non è assoggettato al limite di utilizzo di cui all'art. 1 commi da 53 a 57 della L. 244/2007. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante il codice tributo "6823". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	IMPRESE DI PRODUZIONE ESECUTIVA E DI POST- PRODUZIONE
Rif. normativo	art. 1, c. 335 L. 244/2007; D.L. 91/2013; D.L. 83/2014.
Codice credito	65
Descrizione	L'art. 1, comma 335, della L. 244/2007 prevede l'attribuzione alle imprese di produzione esecutiva e di post produzione di un credito d'imposta per la realizzazione sul territorio nazionale, su commissione di produzioni estere, di film o parti di film, girati sul territorio nazionale, utilizzando mano d'opera italiana. Il credito spetta in misura pari al 25% del costo di produzione della singola opera e con un limite massimo per ciascun film di 5.000.000 euro. Il decreto del Ministro per i beni e le attività culturali 7 maggio 2009 disciplina le modalità di riconoscimento e la decorrenza dell'agevolazione. L'agevolazione, prorogata fino al 31 dicembre 2013 dalla Legge 10/2011, di conversione del D.L. 225/2010, è resa permanente dall'art. 8 del D.L. 91/2013. L'art. 6, comma 1 del D.L. 83/2014 ha modificato il limite massimo del credito d'imposta spettante, che passa da 5 a 10 milioni di euro ed è riferibile non più alla singola impresa di produzione esecutiva per ciascun periodo d'imposta.

	Il credito d'imposta va indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contribuente, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Per effetto di quanto disposto dall'articolo 2, comma 4, del D.L. 225/2010 il credito d'imposta non è assoggettato al limite di utilizzo di cui all'art. 1, commi da 53 a 57, della legge n. 244 del 2007. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, mediante il codice tributo "6824".
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU12.

DENOMINAZIONE	APPORTI IN DENARO PER LA PRODUZIONE DI OPERE CINEMATOGRAFICHE
Rif. normativo	art. 1, commi 325 e 327, lett. b), n. 3, e lett. c), n. L. 244/2007; D.L. 91/2013.
Codice credito	66
Descrizione	L'art. 1, commi 325 e 327, lett. b), n. 3, e lett. c), n. 2, della L. 244/2007 prevede l'attribuzione di un credito d'imposta per gli apporti in denaro eseguiti per favorire la produzione di opere cinematografiche, nella misura del: • 40% degli apporti in denaro eseguiti dai soggetti di cui all'art. 73 del Tuir e dai titolari di reddito di impresa ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, non appartenenti al settore cinematografico e audiovisivo, per la produzione di opere cinematografiche riconosciute di nazionalità italiana ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo n. 28/2004, fino all'importo massimo per ciascun periodo d'imposta di 1.000.000 euro; • 20% degli apporti in denaro eseguiti dalle imprese di distribuzione e di esercizio cinematografico per la produzione di opere cinematografiche di nazionalità italiana riconosciute di interesse culturale ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. 28/2004, fino all'importo massimo annuo di 1.000.000 euro per ciascun periodo d'imposta. L'agevolazione, prorogata fino al 31 dicembre 2013 dalla Legge 10/2011, di conversione del D.L. 225/2010, è resa permanente dall'art. 8 del D.L. 91/2013. Il decreto del Ministro per i beni e le attività culturali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 21 gennaio 2010 disciplina le modalità applicative dell'agevolazione. Il credito d'imposta va indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contribuente, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Per effetto di quanto disposto dall'articolo 2, comma 4, del D.L. 225/2010 il credito d'imposta non è assoggettato al limite di utilizzo di cui all'art. 1, commi da 53 a 57, della legge n. 244 del 2007. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997, mediante il codice tributo "6826". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	IMPRESE DI DISTRIBUZIONE CINEMATOGRAFICA
Rif. normativo	art. 1, comma 327, lett. b), nn. 1 e 2 L. 244/2007; D.L. 91/2013.
Codice credito	67
Descrizione	L'art. 1, comma 327, lett. b), nn. 1 e 2, della L. 244/2007 riconosce alle imprese di distribuzione cinematografica un credito d'imposta in misura pari al: • 15% delle spese complessivamente sostenute per la distribuzione nazionale di opere di nazionalità italiana riconosciute di interesse culturale, con un limite massimo di 1.500.000 euro per ciascun periodo d'imposta; • 10% delle spese complessivamente sostenute per la distribuzione nazionale di opere di nazionalità italiana espressione di lingua originale italiana, con un limite massimo di 2.000.000 euro per ciascun periodo d'imposta. Il decreto del Ministro per i beni e le attività culturali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 21 gennaio 2010 disciplina le modalità di riconoscimento dell'agevolazione. Il credito d'imposta va indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contributo, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. L'agevolazione, prorogata fino al 31 dicembre 2013 dalla Legge 10/2011, di conversione del D.L. 225/2010, è resa permanente dall'art. 8 del D.L. 91/2013. Per effetto di quanto disposto dall'articolo 2, comma 4, del D.L. 225/2010 il credito d'imposta non è assoggettato al limite di utilizzo di cui all'art. 1, commi da 53 a 57, della L. 244 del 2007. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997, mediante il codice tributo "6827". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	IMPRESE DI ESERCIZIO CINEMATOGRAFICO
Rif. normativo	art. 1, comma 327, lett. c), n. 1 L. 244/2007; D.L. 91/2013.
Codice credito	68
Descrizione	A favore delle imprese di esercizio cinematografico, l'art. 1, comma 327, lett. c), n. 1, della L. 244/2007 riconosce un credito d'imposta in misura pari al 30% delle spese complessivamente sostenute per l'introduzione e acquisizione di impianti e apparecchiature per la digitalizzazione delle sale, con un limite massimo annuo di 50.000 euro per ciascuno schermo. Il decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, 21 gennaio 2010 ha disciplinato le modalità applicative dell'agevolazione. Il credito d'imposta va indicato, a pena di decadenza, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contributo, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Per effetto di quanto disposto dall'articolo 2, comma 4, del D.L. 225/2010 il credito d'imposta non è assoggettato al limite di utilizzo di cui all'art. 1, commi da 53 a 57, della legge n. 244 del 2007. L'agevolazione, prorogata fino al 31 dicembre 2013 dalla Legge 10/2011, di conversione del D.L. 225/2010, è resa permanente dall'art. 8 del D.L. 91/2013. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997, mediante il codice tributo "6828". Esso può essere ceduto ad intermediari bancari, finanziari e assicurativi o al fornitore dell'impianto secondo le disposizioni degli articoli 1260 e seguenti del codice civile,

	così come disposto dall'articolo 51 del D.L. 83/2012, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. I cessionari possono utilizzare il credito ceduto solo in compensazione con i propri debiti d'imposta o contributivi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12 ed, in particolare: • nel rigo RU9 va indicato l'ammontare del credito d'imposta ceduto ai sensi degli articoli 1260 e segg. del codice civile.

DENOMINAZIONE	SOSTITUZIONE AUTOVETTURE ED AUTOVEICOLI PER TRASPORTO PROMISCOO 2009
Rif. normativo	art. 1, c. 1 D.L. 5/2009
Codice credito	69
Descrizione	Il D.L. 5/2009, ha previsto un contributo pari a 1.500 euro, per la sostituzione, realizzata attraverso la demolizione, di autovetture ed autoveicoli per il trasporto promiscuo di categoria euro 0, euro 1 o euro 2, immatricolati fino al 31 dicembre 1999, con autovetture nuove di categoria euro 4 o euro 5 che emettono non oltre 140 grammi di CO2 per chilometro oppure non oltre 130 grammi di CO2 per chilometro se alimentate a gasolio. L'agevolazione spettava per i veicoli nuovi acquistati con contratto stipulato a decorrere dal 7 febbraio 2009 e fino al 31 dicembre 2009, purché immatricolati non oltre il 31 marzo 2010. Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano detto importo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione mediante il codice tributo "6812". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	SOSTITUZIONE AUTOVEICOLI ED AUTOCARAVAN 2009
Rif. normativo	art. 1, c. 2 D.L. 5/2009
Codice credito	70
Descrizione	Il D.L. 5/2009, ha previsto un contributo di 2.500 euro, per la sostituzione, realizzata attraverso la demolizione, di veicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettera c), d), f), g), ed m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, di massa massima fino a 3.500 chilogrammi e di categoria euro 0, euro 1 o euro 2, immatricolati fino al 31 dicembre 1999, con veicoli nuovi di cui all'articolo 54, comma 1, lettera c), d), f), g), ed m) del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, di categoria euro 4 o euro 5. L'agevolazione spetta per i veicoli nuovi acquistati con contratto stipulato a decorrere dal 7 febbraio 2009 e fino al 31 dicembre 2009, purché immatricolati non oltre il 31 marzo 2010. Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano detto importo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione mediante il codice tributo "6813". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO AUTOVETTURE A GAS METANO AD IDROGENO OVVERO CON ALIMENTAZIONE ELETTRICA NEL 2009
Rif. normativo	art. 1, c. 3 D.L. 5/2009
Codice credito	71
Descrizione	Il D.L. 5/2009, n. 5, ha previsto, per l'acquisto di autovetture nuove di fabbrica ed omologate dal costruttore per la circolazione mediante alimentazione, esclusiva o doppia, del motore con gas metano, nonché mediante alimentazione elettrica ovvero ad idrogeno, fermo restando quanto disposto dall'articolo 1, commi 228 e 229, della L. 296/2006, un aumento del contributo di 1.500 euro nel caso in cui il veicolo acquistato abbia emissioni di CO₂ non superiori a 120 grammi per chilometro. L'agevolazione spettava per i veicoli nuovi acquistati con contratto stipulato a decorrere dal 7 febbraio 2009 e fino al 31 dicembre 2009, purché immatricolati non oltre il 31 marzo 2010. Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano detto importo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione mediante il codice tributo "6814". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	ACQUISTO AUTOCARRI ALIMENTATI A GAS METANO 2009
Rif. normativo	art. 1, c. 4 D.L. 5/2009
Codice credito	72
Descrizione	Il D.L. 5/2009, n. 5, ha previsto, fermo restando quanto disposto dall'articolo 1, commi 228 e 229, della L. 296/2006, un incremento del contributo fino a 4.000 euro, per l'acquisto di veicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettera d), del D.Lgs. 285/1992, di massa massima fino a 3.500 chilogrammi, di categoria euro 4 o euro 5, nuovi di fabbrica ed omologati dal costruttore per la circolazione mediante alimentazione, esclusiva o doppia, del motore con gas metano. L'agevolazione spetta per i veicoli nuovi acquistati con contratto stipulato a decorrere dal 7 febbraio 2009 e fino al 31 dicembre 2009, purché immatricolati non oltre il 31 marzo 2010. Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano detto importo mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione (codice tributo "6815"). Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i rigli RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	SOSTITUZIONE MOTOCICLI E CICLOMOTORI
Rif. normativo	art. 1, c. 5 D.L. 5/2009
Codice credito	73
Descrizione	Il D.L. 5/2009, n. 5, ha previsto la concessione di un contributo di 500 euro per l'acquisto di un motociclo fino a 400 c.c. di cilindrata nuovo di categoria "euro 3" con contestuale rottamazione di un motociclo o di un ciclomotore di categoria "euro 0" o "euro 1". L'agevolazione spettava per i veicoli nuovi acquistati con contratto stipulato a decorrere dal 7 febbraio 2009 e fino al 31 dicembre 2009, purché immatricolati non oltre il 31 marzo 2010.

	Il venditore recupera l'importo riconosciuto al compratore mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione (codice tributo "6816"). Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	TASSA AUTOMOBILISTICA AUTOTRASPORTATORI 2009
Rif. normativo	art. 15, c. 8 septies D.L. 78/2009
Codice credito	74
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. L'articolo 15, comma 8-septies, del D.L. 78/2009, riconosce alle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci un credito d'imposta corrispondente a quota parte dell'importo pagato quale tassa automobilistica per l'anno 2009 per ciascun veicolo, di massa complessiva non inferiore a 7,5 tonnellate, posseduto e utilizzato per la predetta attività. Il credito d'imposta è pari al: • 38,50% dell'importo pagato quale tassa automobilistica per l'anno 2009 per ciascun veicolo di massa massima complessiva compresa tra 7,5 e 11,5 tonnellate; • 77% dell'importo pagato quale tassa automobilistica per l'anno 2009 per ciascun veicolo di massa massima complessiva superiore a 11,5 tonnellate. Il credito d'imposta compete nel rispetto dei limiti ed alle condizioni previsti per gli "aiuti di importo limitato" dalla Comunicazione della Commissione europea del 22 gennaio 2009, come modificata dalla Comunicazione del 25 febbraio 2009, e dalla decisione C(2009)2477 del 28 maggio 2009 della Commissione europea relativa all'aiuto di Stato N 248/2009 nonché dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 giugno 2009. Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che, prima della fruizione del credito, hanno presentato all'Agenzia delle entrate apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, utilizzando il modello allegato al citato provvedimento dell'Agenzia delle entrate 6 agosto 2009. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante il codice tributo "6819". Il credito d'imposta spettante per le tasse automobilistiche versate per gli anni 2008 e 2010 va riportato nella presente sezione utilizzando i codici credito 63 e 77 relativi rispettivamente al credito maturato nel 2008 e al credito maturato nel 2010. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	MEZZI PESANTI AUTOTRASPORTATORI
Rif. normativo	art. 17, c. 35 undecies e duodecies D.L. 78/2009
Codice credito	75
Descrizione	Va indicato l'importo residuo del credito. L'articolo 17, commi 35 undecies e 35 duodecies, del D.L. 78/2009, dispone che i contributi alle imprese di autotrasporto per l'acquisto di mezzi pesanti di ultima generazione, previsti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 2007, n. 273, siano fruiti mediante credito d'imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, salvo che i destinatari non dichiarino espressamente di voler ottenere il contributo diretto. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante il codice tributo "6822". Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	TASSA AUTOMOBILISTICA AUTOTRASPORTATORI 2010
Rif. normativo	art. 15, comma 8 – septies, D.L. 78/2009
Codice credito	77
Descrizione	Nella presente sezione va indicato, con il codice credito 77, l'ammontare residuo del credito d'imposta riconosciuto alle imprese di autotrasporto merci per il recupero della tassa automobilistica pagata per l'anno 2010. La misura del credito d'imposta spettante in relazione alle tasse automobilistiche versate per l'anno 2010 è stata stabilita con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 121369 del 13 agosto 2010. Il credito d'imposta compete nel rispetto dei limiti ed alle condizioni previsti per gli "aiuti di importo limitato" dalla Comunicazione della Commissione europea del 22 gennaio 2009, come modificata dalla Comunicazione del 25 febbraio 2009, e dalla decisione C(2009)2477 del 28 maggio 2009 della Commissione europea relativa all'aiuto di Stato N 248/2009 nonché dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 giugno 2009. Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che, prima della fruizione, hanno presentato all'Agenzia delle entrate apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, utilizzando il modello allegato al citato provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 121369 del 13 agosto 2010. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997, mediante il codice tributo "6829". Con il codice credito 77 va riportato nella sezione l'ammontare del credito maturato nel 2010. Il credito d'imposta relativo alle tasse automobilistiche versate per gli anni 2008 e 2009 va, invece, indicato nella presente sezione utilizzando i codici credito 63 e 74 relativi, rispettivamente, al credito maturato nel 2008 e al credito maturato nel 2009. Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	INVESTIMENTI REGIONE SICILIANA
Rif. normativo	L.R. 11/2009 L.R. 21/2013
Codice credito	79
Descrizione	Con il codice credito 79 va indicato il credito d'imposta istituito dalla Regione Siciliana con la L. 11/2009 per favorire la realizzazione di nuovi investimenti nel territorio regionale nonché la crescita dimensionale delle imprese. La Legge regionale 21/2013 ha prorogato il regime di aiuti fino al 30 giugno 2014. Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che, avendo presentato apposita richiesta, hanno ricevuto dall'Agenzia delle entrate il provvedimento di accoglimento dell'istanza adottato dalla Regione Siciliana. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997, nel rispetto dei limiti massimi previsti dalla legge istitutiva, pari al 30% nell'anno di presentazione dell'istanza e al 70% nell'anno successivo. La parte di credito eccedente i predetti massimali annui può essere fruita entro il secondo anno successivo a quello di accoglimento dell'istanza. In caso d'incapienza, il contribuente può utilizzare il credito residuo anche successivamente ma, comunque, non oltre il 31 dicembre 2015. Il credito d'imposta concorre alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 96 e 109, comma 5, del Tuir. Per la compensazione del credito mediante modello F24 è utilizzabile il codice tributo "3897".

Modalità di compilazione	Deve essere indicato nel rigo RU1, colonna 3, l'anno di presentazione dell'istanza di attribuzione del credito d'imposta (modelli ICIS e RICIS), riportando 2011, 2012, 2013 o 2014. Nell'ipotesi in cui siano state presentate istanze di attribuzione del credito sia nel 2011 che nel 2012 e nel 2013, vanno compilati tre distinti moduli, uno per ciascun anno. Nel rigo RU2, va riportato l'ammontare del credito d'imposta residuo risultante dal rigo RU12 della precedente dichiarazione Mod. Unico 2015 relativo al medesimo anno indicato nel rigo RU1 colonna 3. I righe RU5, colonna 1, RU7, RU9 e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	RICERCA SCIENTIFICA
Rif. normativo	art. 1 D.L. 70/2011; D.P. C.M. 20 febbraio 2014
Codice credito	81
Descrizione	Il credito d'imposta per la ricerca scientifica è stato istituito dall'art. 1 del D.L. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 106/2011. Per gli anni 2011 e 2012 è previsto un credito d'imposta a favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca. Le modalità applicative dell'agevolazione sono disciplinate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 9 settembre 2011. Il credito d'imposta matura per gli investimenti realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 ed è fruibile, per ciascuno dei predetti periodi d'imposta, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale. Come precisato nella C.M. 51/E/2011 il credito compete, per ciascuno dei periodi d'imposta agevolati, nella misura del 90% dell'importo degli investimenti che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010. Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, con esclusione delle fattispecie di cui al comma 2, lettere e), f), g), h-ter) e h-quater) del medesimo articolo 17 (per l'individuazione delle fattispecie escluse, si veda il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 9 settembre 2011). Per effetto di quanto disposto dal D.P. C.M. 20 febbraio 2014, la fruizione del credito d'imposta per l'anno 2014 è limitata all'85% di quanto spettante in base alle disposizioni istitutive ed attuative del credito; il residuo 15% è utilizzabile in 3 quote annuali a partire dall'anno 2015. Il credito non è soggetto al limite annuale di utilizzo di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244/2007. Il credito d'imposta è utilizzabile in F24 mediante il codice tributo 6835. I righe RU5, RU7, RU9 e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	NUOVO LAVORO STABILE NEL MEZZOGIORNO
Rif. normativo	art. 2 D.L. 70/2011; art.2 D.L. 76/2013; art. 10, co 12 novies D.L. 192/2014
Codice credito	82

Descrizione	Con il codice “82”, va indicato il credito d'imposta istituito dall' art. 2 del D.L. 70/2011, per incentivare le assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nelle regioni del Mezzogiorno. Beneficiari del credito d'imposta sono i soggetti che, in qualità di datori di lavoro, nel periodo compreso tra il 14 maggio 2011 e il 13 maggio 2013, incrementano il numero di lavoratori a tempo indeterminato nelle predette Regioni. Sono esclusi dall'agevolazione i soggetti di cui all'art. 74 del Tuir nonché le persone fisiche che non esercitano né attività d'impresa né arti e professioni. Il credito d'imposta è utilizzabile – a partire dalla data di comunicazione dell'accoglimento dell'istanza e nei limiti degli importi comunicati dalla Regione alla quale è stata presentata la domanda di ammissione al beneficio – presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente all'agente della riscossione presso il quale il beneficiario è intestatario del conto fiscale di cui al decreto ministeriale 28 dicembre 1993 n. 567 (decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali e con il Ministro per la coesione territoriale, 24 maggio 2012 e provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14 settembre 2012). Ai sensi dell'art.10, comma 12-novies, del D.L. 192/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 11 del 2015, il credito poteva essere utilizzato fino al 31 dicembre 2015. Il credito d'imposta era fruibile con il modello F24 tramite il codice tributo “3885” (il codice è stato soppresso con effetto dal 1° gennaio 2016).
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5, colonna 3, RU6, RU8 e RU10. Per l'esposizione dei dati che si riferiscono al credito d'imposta maturato in ciascuna Regione, occorre compilare un distinto modulo. A tal fine, nel rigo RU1 va compilata la colonna 2, riportando uno dei seguenti codici: “01” Abruzzo; “02” Basilicata; “04” Calabria; “05” Campania; “12” Molise; “14” Puglia; “15” Sardegna; “16” Sicilia. Nel rigo RU2, va riportato l'ammontare del credito d'imposta residuo risultante dal rigo RU12 della precedente dichiarazione modello Unico 2015, relativo credito d'imposta maturato nella medesima Regione indicata nella colonna 2 del rigo RU1. Nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito maturato nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, nei limiti dell'importo riconosciuto dalla Regione alla quale è stata presentata l'istanza di attribuzione del contributo

DENOMINAZIONE	INCENTIVI SOSTITUZIONE VEICOLI
Rif. normativo	Art. 17-decies D.L. 83/2012; art. 1, co. 422 L. 228/2012; art. 39, co. 1 lett. b) n. 8 D.L. 133/2014; art. 1, co. 222 L. 190/2014.
Codice credito	85
Descrizione	L'art. 17-decies del D.L. 83/2012, convertito dalla Legge 134/2012, ha previsto per gli anni 2013, 2014 e 2015 un contributo a favore dei soggetti che acquistano un veicolo nuovo e consegnano per la rottamazione un veicolo usato. Per effetto di quanto disposto dall'art. 39, comma 1, lett. b), n. 8), del D.L. 133/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 164/2014, il beneficio spetta per i veicoli acquistati, anche in locazione finanziaria, e immatricolati a partire dalla data di operatività della piattaforma di prenotazione dei contributi, resa nota per gli anni 2014 e 2015 sul sito web del Ministero dello sviluppo economico, e fino al 31 dicembre 2015.

Successivamente, la legge di stabilità per il 2015 ha limitato la concessione dell'incentivo **all'anno 2014**. Il contributo veniva corrisposto all'acquirente del veicolo dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto. Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano detto importo quale credito di imposta per il versamento delle ritenute dell'imposta sul reddito delle persone fisiche operate in qualità di sostituto d'imposta sui redditi da lavoro dipendente, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta sul valore aggiunto, dovute, anche in acconto, per l'esercizio in cui viene richiesto al pubblico registro automobilistico l'originale del certificato di proprietà e per i successivi, nonché in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997.

Il decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, 11 gennaio 2013 detta le disposizioni applicative per l'attuazione dell'agevolazione.

Nel **rigo RU6** va indicato l'ammontare complessivo del credito utilizzato in compensazione con il modello F24 mediante i codici tributo **"6832", "6838" e "6839"** nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione. L'importo compensato con il modello F24 va riportato unicamente nel rigo RU6 e non deve essere esposto anche nel rigo RU7. In quest'ultimo rigo, va indicato l'importo del credito che si intende utilizzare in dichiarazione in diminuzione delle imposte e ritenute risultanti dalle dichiarazioni medesime e non compensato con il modello F24.

I righe RU5, RU7, colonna 6, e RU11 non possono essere compilati.

DENOMINAZIONE	NUOVE ASSUNZIONI PERSONALE ALTAMENTE QUALIFICATO
Rif. normativo	Art. 24 D.L. 83/2012; D.I. 23/10/2013; D.D. 28 luglio 2014; D.D. 10 ottobre 2014; Art. 1. C. 35, L. 190/2014
Codice credito	86
Descrizione	L'art. 24 del D.L. 83/2012, istituito, a decorrere dalla data della sua entrata in vigore, un credito d'imposta a favore di tutti i soggetti, persone fisiche e persone giuridiche, titolari di reddito d'impresa, che assumono, con contratto di lavoro a tempo indeterminato, lavoratori dipendenti altamente qualificati. Il credito d'imposta è cessato alla data del 31 dicembre 2014 (art. 1, comma 35, L. 190/2014). Le modalità applicative dell'agevolazione sono definite dal decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 23 ottobre 2013. Beneficiano del credito, per un ammontare massimo per ciascun anno pari a 200.000 euro, i soggetti che presentano apposita istanza al Ministero dello sviluppo economico. Le start-up innovative, gli incubatori certificati e le imprese localizzate nei territori dei comuni interessati dall'evento sismico del 20 e del 29 maggio 2012 possono accedere provvisoriamente all'agevolazione in regime di "de minimis" (art. 6 del decreto interministeriale 23 ottobre 2013). Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, e non è soggetto al limite annuale di cui all'art. 1, comma 53, della L. 244/2007. Il modello F24 va presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, utilizzando l'apposito codice tributo "6847".

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

	Nella sezione va indicato il credito d'imposta riconosciuto dal MISE nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione in relazione alle richieste di attribuzione del contributo presentate nel medesimo periodo (trattasi delle istanze per le assunzioni di personale qualificato nel 2013, presentate entro il 31 dicembre 2015).
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU2, RU3, RU5, colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	INCENTIVI RICOSTRUZIONE / SISMA MAGGIO 2012 / IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI
Rif. normativo	art. 67-octies D.L. 83/2012; art. 1, c. 9-septies, D.L. 74/2014
Codice credito	87
Descrizione	Credito d'imposta a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi per la ricostruzione, il ripristino o la sostituzione dei beni danneggiati dal sisma del 20 e 29 maggio 2012. L'art. 67-octies del D.L. 83/2012, modificato dal D.L. 74/2014, ha previsto a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi danneggiati dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 la concessione di contributi, sotto forma di credito d'imposta, per i costi sostenuti entro il 31 dicembre 2014 per la sostituzione, il ripristino o la ricostruzione, dell'azienda, dello studio professionale e delle attrezzature e macchinari utilizzati per l'attività d'impresa o di lavoro autonomo distrutti, inagibili o danneggiati dal sisma. Con i decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013 e 3 ottobre 2014 sono disciplinate le modalità di accesso al contributo. Beneficiano del credito d'imposta, i soggetti che hanno validamente presentato l'istanza all'Agenzia delle entrate, utilizzando il modello approvato con il provvedimento del Direttore della medesima Agenzia dell'11 aprile 2014. Il credito di imposta è fruibile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate. Per la compensazione del credito sono utilizzabili i codici tributo "6843" per il credito relativo alle istanze presentate nel 2014 e "6844" per il credito relativo alle istanze del 2015.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati esclusivamente i righi RU3, RU5, colonna 3, RU6, RU8 e RU12. In particolare, indicare: • nel rigo RU5, colonna 3, l'ammontare complessivo del credito d'imposta riconosciuto dall'Agenzia delle entrate con i provvedimenti di determinazione della misura spettante adottati nel 2015; • nel rigo RU6, l'ammontare del credito utilizzato nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione con i codici tributo "6843" e "6844".

DENOMINAZIONE	PROMOZIONE OPERE MUSICALI
Rif. normativo	art. 7 D.L. 91/2013; art. 6, c. 1-bis, D.L. 83/2014; DM 2/12/2014; Provvedimento Agenzia delle entrate 23 dicembre 2015.
Codice credito	93

Descrizione	Con il codice credito "93" deve essere indicato nella presente sezione il credito d'imposta istituito dall'art. 7 del D.L. 91/2013, a favore delle imprese produttrici di fonogrammi e di videogrammi musicali nonché alle imprese di produzione e organizzazione di spettacoli musicali dal vivo, esistenti almeno dal 1° gennaio 2012. Il credito d'imposta è riconosciuto per gli anni 2014, 2015 e 2016 nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali, fino all'importo massimo di 200.000 euro nei tre anni d'imposta. L'agevolazione compete nel rispetto del regolamento n. 1407/2013 della Commissione europea del 18 dicembre 2013 relativo agli aiuti di importanza minore "de minimis". Le modalità di attuazione dell'agevolazione sono definite dal decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, del 2 dicembre 2014. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che presentano domanda al Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, nei termini definiti dal predetto decreto. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito va utilizzato il codice tributo "6849". Nella sezione possono essere compilati solamente i righe RU3, RU5, colonna 3, e RU12. In particolare nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito riconosciuto dal Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione.

DENOMINAZIONE	ART – BONUS
Rif. normativo	Art. 1 D.L. 83/2014; Art. 1, co. 11, L.190/2014
Codice credito	A3
Descrizione	Con il codice credito "A3", va indicato nella sezione il credito d'imposta per le erogazioni liberali effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 per gli interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica delle fondazioni lirico sinfoniche e dei teatri di tradizione, e per la realizzazione di nuove strutture, il restauro ed il potenziamento di quelle esistenti degli enti o istituzioni pubbliche senza scopo di lucro, che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo. Il credito è riconosciuto anche per le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi (articolo 1 del D.L. 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106). Per le erogazioni liberali per le quali è riconosciuto il credito d'imposta, non spettano le deduzioni di cui all'art. 100, comma 2, lettere f) e g) del Tuir. Le anzidette deduzioni spettano, invece, per le erogazioni liberali non ricomprese nella disciplina del credito d'imposta, come ad esempio le erogazioni per l'acquisto di beni culturali. Il credito d'imposta spetta nella misura del 65% delle erogazioni liberali effettuate. Il credito d'imposta è riconosciuto ai soggetti titolari di reddito di impresa nel limite del 5 per mille dei ricavi annui.

	Il credito di imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo ed è utilizzabile, dai soggetti titolari di reddito d'impresa, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in cui è maturato, e non rileva ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir. Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e dall'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il credito è utilizzabile con il modello di pagamento F24 mediante il codice tributo "6842". Nella sezione possono essere compilati i righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12. In particolare, nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito maturato corrispondente al 65% delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione entro il limite del 5 per mille dei ricavi. Il credito d'imposta spettante per le erogazioni liberali effettuate dai soggetti non titolari di reddito d'impresa va indicato nel quadro RN, rigo RN23.

DENOMINAZIONE	RESTAURO SALE CINEMATOGRAFICHE
Rif. normativo	art. 6 D.L. 83/2014; D.I. 12.02.2015; Art. 1 comma 333, L. 208/2015
Codice credito	A4
Descrizione	Con il codice credito "A4" va indicato il credito d'imposta a favore delle piccole e medie imprese di esercizio cinematografico per il restauro delle sale cinematografiche, previsto per gli anni 2015 e 2016 dall'articolo 6, commi da 2-bis a 2-sexies, del decreto-legge n. 83/2014. Il credito d'imposta spetta nella misura del 30 % dei costi sostenuti per il ripristino, il restauro e l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale cinematografiche, esistenti almeno dal 1° gennaio 1980. Il decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, del 12 febbraio 2015 definisce le modalità attuative dell'agevolazione. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato istanza al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo ed hanno ottenuto dal predetto Ministero il riconoscimento dell'agevolazione. Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo di 100.000 euro ed è ripartito in tre quote annuali di pari importo. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello di pagamento F24 va utilizzato l'apposito codice tributo. Il credito può essere ceduto ai sensi dell'art. 1260 del codice civile a intermediari bancari, finanziari e assicurativi. I cessionari possono utilizzare il credito ceduto solo in compensazione con i propri debiti d'imposta o contributivi ai sensi del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir.

	Il credito d'imposta è alternativo e non cumulabile con il credito di cui all'articolo 1, comma 327, lettera c), numero 1), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (credito contraddistinto con il codice 68).
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i righe RU3, RU5 colonna 3, RU9, RU10 e RU12 . In particolare nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito riconosciuto dal Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo per il periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione.

DENOMINAZIONE	DIGITALIZZAZIONE ESERCIZI RICETTIVI
Rif. normativo	art. 9, D.L. 83/2014; D.I. 12.02.2015
Codice credito	A5
Descrizione	Con il codice credito "A5", va indicato il credito d'imposta a favore degli esercizi ricettivi, delle agenzie di viaggi e dei tour operator previsto, per i periodi di imposta 2014, 2015 e 2016, per la digitalizzazione del settore (articolo 9 decreto-legge n. 83/2014). Il credito di imposta spetta nella misura del trenta per cento dei costi sostenuti per investimenti ed attività di sviluppo fino all'importo massimo complessivo di 12.500 euro nei periodi di imposta agevolati. Il credito d'imposta è fruibile nel rispetto dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione europea del 18 dicembre 2013, relativo agli aiuti "de minimis". Il decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 12 febbraio 2015 definisce le modalità attuative dell'agevolazione. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato istanza al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo ed hanno ottenuto dal predetto Ministero il riconoscimento dell'agevolazione. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo ed è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 va utilizzato il codice tributo "6855". Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i righe RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12. In particolare: • nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare dei crediti d'imposta riconosciuti dal Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo nel 2015 e 2016 relativi, rispettivamente, alle spese sostenute nei periodi d'imposta 2014 e 2015; • nel rigo RU6 vanno indicate le compensazioni esercitate entro la fine del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione.

DENOMINAZIONE	RIQUALIFICAZIONE STRUTTURE TURISTICO- ALBERGHIERE
Rif. normativo	art. 10, D.L. 83/2014; D.I. 07.05.2015; Art. 1, c. 320 L. 208/2015
Codice credito	A6
Descrizione	Con il codice credito "A6", va indicato il credito d'imposta a favore delle strutture ricettive esistenti alla data del 1° gennaio 2012, per la riqualificazione e il miglioramento delle strutture medesime (articolo 10, commi da 1 a 4, decreto-legge n. 83/2014). Il credito d'imposta è riconosciuto per il periodo d'imposta in corso alla data del 1° giugno 2014 e per i due successivi, nella misura del 30% delle spese sostenute, fino ad un massimo di euro 200.000. Il credito d'imposta è fruibile nel rispetto dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione europea del 18 dicembre 2013, relativo agli aiuti "<i>de minimis</i>". Il decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con il Ministro dello sviluppo economico e con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, del 7 maggio 2015 definisce le modalità attuative dell'agevolazione. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato istanza al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo ed hanno ottenuto dal predetto Ministero il riconoscimento dell'agevolazione. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo ed è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 va utilizzato il codice tributo "6850". Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3 e RU12. In particolare: • nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare dei crediti d'imposta riconosciuti dal Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo nel 2015 e 2016 relativi, rispettivamente, alle spese sostenute nei periodi d'imposta 2014 e 2015.

DENOMINAZIONE	COMMERCIO ELETTRONICO SETTORE AGRICOLO
Rif. normativo	art. 3 comma 1 D.L. 91/2014; D.I.n. 273 del 13.01.2015
Codice credito	A7
Descrizione	Con il codice credito "A7", va indicato il credito d'imposta a favore delle imprese del settore agricolo, per la realizzazione e l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico (articolo 3, comma 1, decreto-legge n. 91/2014). Il decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico e con il Ministro dell'economia e delle finanze, n. 273 del 13 gennaio 2015 disciplina le modalità di

	applicazione dell'agevolazione. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato istanza al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali ed hanno ottenuto dal predetto Ministero il riconoscimento dell'agevolazione (circolare MI-PAAF dell'8 ottobre 2015 prot. n. 67351). Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 va utilizzato l'apposito codice tributo. Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati solamente i righi RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12 . Nel rigo RU5, colonna 3 , va indicato il credito d'imposta riconosciuto dal Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali in relazione all'istanza presentata nel 2016.

DENOMINAZIONE	SVILUPPO NUOVI PRODOTTI SETTORE AGRICOLO
Rif. normativo	art. 3 comma 3 D.L. 91/2014; D.I.n. 272 del 13.01.2015
Codice credito	A8
Descrizione	Con il codice credito "A8" , va indicato il credito d'imposta a favore delle imprese del settore agricolo per lo sviluppo di nuovi prodotti, pratiche, processi e tecnologie , nonché per la cooperazione di filiera, (articolo 3, comma 3, decreto-legge n. 91/2014). Il decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico e con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 13 gennaio 2015, n. 272 , disciplina le modalità di applicazione dell'agevolazione. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato istanza al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali ed hanno ottenuto dal predetto Ministero il riconoscimento dell'agevolazione (circolare MIPAAF dell'8 ottobre 2015 prot n. 67340). Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 va utilizzato l'apposito codice tributo. Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati solamente i rigi RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12 . Nel rigo RU5, colonna 3 , va indicato il credito d'imposta riconosciuto dal Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali in relazione all'istanza presentata nel 2016.

DENOMINAZIONE	INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI
Rif. normativo	Art. 18 D.L. 91/2014
Codice credito	A9

Descrizione	Con il codice credito A9, va indicato il credito d'imposta a favore delle imprese per incrementare la realizzazione di investimenti in beni strumentali nuovi (articolo 18 del D.L. 91/2014). Il credito d'imposta è attribuito, a decorrere dal 25 giugno 2014 e fino al 30 giugno 2015, nella misura del 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore. Il credito d'imposta non spetta per gli investimenti di importo unitario inferiore a 10.000 euro. Il credito d'imposta va ripartito e utilizzato in tre quote annuali di pari importo, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La prima quota annuale è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del secondo periodo di imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento. Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nonché ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir. Il credito non è assoggettato al limite annuale di utilizzo di cui al comma 53 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Il credito è fruibile in F24 con l'apposito codice tributo "6856". Nella sezione possono essere compilati i righi RU2, RU3, RU5, colonna 3, RU10 e RU12 nei quali va indicato l'ammontare complessivo del credito d'imposta maturato nel periodo cui si riferisce la presente dichiarazione.

DENOMINAZIONE	BENI CAPITALI AUTOTRASPORTATORI
Rif. normativo	art. 32-bis D.L. 133/2014
Codice credito	B2
Descrizione	Con il codice credito "B2", va indicato il credito d'imposta riconosciuto alle imprese di autotrasporto per l'acquisizione di beni capitali, a valere sulle risorse finanziarie destinate al settore dall'articolo 1, comma 89, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, per l'esercizio finanziario 2014 (articolo 32-bis del decreto-legge n. 133/2014). Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Il credito è utilizzabile mediante il codice tributo "6848". Al credito d'imposta non si applica il limite previsto dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i righi RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12 .

DENOMINAZIONE	FORMAZIONE AUTOTRASPORTATORI
Rif. normativo	art. 32-bis D.L. 133/2014
Codice credito	B3
Descrizione	Con il codice credito "B3", va indicato il credito d'imposta per le iniziative relative alla formazione del personale concesso alle imprese di autotrasporto, nel caso in cui presentino espressa dichiarazione di voler fruire del credito d'imposta. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena lo

	scarto dell'operazione di versamento. Il credito è utilizzabile mediante l'apposito codice tributo che sarà istituito dall'Agenzia delle entrate. Al credito d'imposta non si applica il limite previsto dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	PRODUTTORI INDIPENDENTI OPERE TELEVISIVI NAZIONALI
Rif. normativo	art. 8 comma 2 D.L. 91/2013; D.I. 05.02.2015
Codice credito	B5
Descrizione	Con il codice credito "B5" va indicato nella presente sezione il credito d'imposta a favore dei produttori indipendenti per la realizzazione di opere televisive nazionali , previsto dall'art. 8, comma 2, del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, e dal decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, del 5 febbraio 2015. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno ricevuto dal predetto Ministero la comunicazione attestante il riconoscimento dell'agevolazione . Il credito d'imposta va indicato sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contributo sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 deve essere utilizzato il codice tributo "6851" . Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12

DENOMINAZIONE	PRODUTTORI INDIPENDENTI OPERE WEB NAZIONALI
Rif. normativo	art. 8 comma 2 D.L. 91/2013; D.I. 05.02.2015
Codice credito	B6
Descrizione	Con il codice credito "B6" va indicato nella presente sezione il credito d'imposta a favore dei produttori indipendenti per la realizzazione di opere web nazionali , previsto dall'art. 8, comma 2, del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, e dal decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, del 5 febbraio 2015. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno ricevuto dal predetto Ministero la comunicazione attestante il riconoscimento dell'agevolazione . Il credito d'imposta va indicato sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contributo, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 deve essere utilizzato il codice tributo "6853" . Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

QUADRO RU

Sezione I – Crediti d'imposta

Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	PRODUTTORI ESECUTIVI OPERE TELEVISIVE ESTERE
Rif. normativo	art. 8 comma 2 D.L. 91/2013; D.I. 5 febbraio 2015
Codice credito	B7
Descrizione	Con il codice credito “B7” va indicato nella presente sezione il credito d'imposta a favore delle imprese di produzione esecutiva e post-produzione per la realizzazione sul territorio italiano, su commissione estera, di opere televisive di nazionalità diversa da quella italiana, previsto dall'art. 8, comma 2, del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, e dal decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, del 5 febbraio 2015. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno ricevuto dal predetto Ministero la comunicazione attestante il riconoscimento dell'agevolazione . Il credito d'imposta va indicato sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contributo, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 deve essere utilizzato il codice tributo “6852” . Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	PRODUTTORI ESECUTIVI OPERE WEB ESTERE
Rif. normativo	art. 8 comma 2 D.L. 91/2013; D.I. 5 febbraio 2015
Codice credito	B8
Descrizione	Con il codice credito “B8” va indicato nella presente sezione il credito d'imposta a favore delle imprese di produzione esecutiva e postproduzione per la realizzazione sul territorio italiano, su commissione estera, di opere web di nazionalità diversa da quella italiana , previsto dall'art. 8, comma 2, del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, e dal decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, del 5 febbraio 2015. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno ricevuto dal predetto Ministero la comunicazione attestante il riconoscimento dell'agevolazione . Il credito d'imposta va indicato sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del contributo, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui il credito è utilizzato. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento. Per la compensazione del credito mediante il modello F24 deve essere utilizzato il codice tributo “6854” . Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	RICERCA E SVILUPPO
Rif. normativo	art. 3 D.L. 145/2013; art. 1 comma 35, Legge 190/2014
Codice credito	B9
Descrizione	Con il codice credito “B9” , va indicato il credito d'imposta per le spese in attività di ricerca e sviluppo sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 . Il credito d'imposta spetta, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che la spesa complessiva effettuata in ciascun periodo d'imposta agevolato ammonti almeno ad euro 30.000 ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Il credito è fruibile in forma “automatica”, ossia senza alcuna richiesta di concessione o autorizzazione amministrativa. Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015 ha disciplinato le modalità applicative dell'agevolazione. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono state sostenute le spese agevolabili. Per la compensazione del credito tramite modello F24 è utilizzabile il codice tributo “6857” . Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni.
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i rigli RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12.

DENOMINAZIONE	NEGOZIAZIONE E ARBITRATO
Rif. normativo	art. 21-bis D.L. 83/2015; art. 1 comma 618, Legge 208/2015 D.M. 23.12.2015
Codice credito	C2
Descrizione	Con il codice credito “C2” va indicato nella presente sezione il credito d'imposta previsto dall'art. 21-bis del decreto-legge 27 giugno 2015, n. 83, per i compensi corrisposti dalle parti agli avvocati abilitati nei procedimenti di negoziazione assistita, conclusi con successo, nonché agli arbitri in caso di conclusione dell'arbitrato con lodo . Con il decreto del Ministro della giustizia di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 23 dicembre 2015 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 5 dell'8.01.2016) sono stabilite le modalità di attuazione del credito d'imposta. Beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno ricevuto dal Ministero della Giustizia entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di corresponsione dei compensi la comunicazione attestante l'importo del credito effettivamente spettante. Il credito di imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241/1997, a decorrere dalla data di ricevimento della predetta comunicazione, e va indicato, per espressa previsione normativa, nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2015 (art. 6, comma 1, del DM 23 dicembre 2015). Per la compensazione del credito mediante il modello di pagamento F24 deve essere utilizzato il codice tributo che sarà appositamente istituito dall'Agenzia delle entrate. Il modello F24 va presentato esclusivamente tramite i servizi

	telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, né del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir..
Modalità di compilazione	Nella sezione possono essere compilati i righi RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12.

SEZIONE II – CARO PETROLIO

Riferimento normativo	art. 1, D.L. 265/2000; art. 25, L. 388/2000; art. 8, D.L. 356/2001; art. 5, D.L. 452/2001; art. 1, D.L. 138/2002; art. 16, c. 1, D.L. 269/2003; art. 1, cc. 515, 516 e 517 L. 311/2004; art. 1, c. 10, D.L. 16/2005; art. 7, c. 14, D.L. 262/2006; art. 6, D.Lgs. 26/2007; D.L. 1/2012
Codice credito	23
Quadro RU	righe RU21 – RU28

Nella **sezione II** deve essere indicato il credito d'imposta previsto dal D.L. 265/2000, a **favore di esercenti alcune attività di trasporto merci**, enti e imprese pubbliche di trasporto, esercenti autoservizi e trasporti a fune con **riferimento ai consumi di gasolio**.

Il credito in questione può essere utilizzato in compensazione oppure richiesto a rimborso secondo le modalità e con gli effetti previsti dal D.P.R. 277/2000, previa presentazione di un'apposita dichiarazione ai competenti uffici dell'Agenzia delle dogane.

L'articolo 61, comma 1, del D.L. 1/2012 ha modificato il termine di presentazione all'Agenzia delle Dogane dell'apposita dichiarazione e ha ampliato il periodo di utilizzo in compensazione del credito d'imposta. In particolare, ha previsto che:

- l'istanza debba essere presentata, a pena di decadenza, entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare;
- il credito possa essere utilizzato in compensazione entro il 31 dicembre dell'anno solare successivo a quello in cui è sorto.

Eventuali eccedenze non compensate possono essere richieste a rimborso entro il semestre solare successivo al periodo di utilizzo in compensazione.

A titolo esemplificativo, il credito sorto con riferimento ai consumi relativi al primo trimestre del 2015 potrà essere utilizzato in compensazione entro il 31 dicembre 2016 ed il rimborso in denaro dell'eventuale eccedenza non compensata potrà essere richiesto entro il 30 giugno 2017; il credito sorto con riferimento ai consumi relativi al quarto trimestre 2015 potrà, invece, essere utilizzato in compensazione fino al 31 dicembre 2017 ed il rimborso dell'eventuale eccedenza potrà essere richiesto entro il 30 giugno 2018.

Inoltre, il comma 2 del citato articolo 61 ha stabilito che a partire dal 2018 il credito d'imposta non è assoggettato al limite di utilizzo di cui al comma 53 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007.

Per la compensazione in F24 è utilizzabile il **codice tributo: "6740"**.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU21	alla colonna 1 va indicato l'ammontare del credito residuo risultante dal rigo RU28, colonna 2, della precedente dichiarazione modello Unico 2015;
RU22	alla colonna 2 va indicato l'ammontare del credito d'imposta ricevuto. I soci che detengono una partecipazione in una o più società di persone ovvero in uno degli altri soggetti di cui all'art. 5 del Tuir e i beneficiari di "Trust trasparenti" e "Trust misti" devono indicare nella presente colonna l'importo del credito ricevuto, che deve essere altresì riportato nella sezione VI-A;
RU23	alla colonna 2 l'ammontare del credito concesso nell'anno 2015 con riferimento ai consumi effettuati nel quarto trimestre 2014 e nei primi tre trimestri del 2015. Alla colonna 2 va indicato il credito riconosciuto nel 2015 a seguito della presentazione tardiva della dichiarazione da parte degli esercenti.
RU24	alle colonne 1 e 2 l'ammontare del credito di cui al rigo RU21 utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241 del 1997 nell'anno 2015; - alla colonna 2 l'ammontare del credito di cui ai righe RU22 e RU23 utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs 241/1997 nell'anno 2015.
RU25	alle colonne 1 e 2, l'ammontare del credito di cui al rigo RU24 della medesima colonna versato, a seguito di ravvedimento, nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della medesima, al netto dei relativi interessi e sanzioni.
RU26	colonna 2, l'ammontare del credito d'imposta distribuito in tutto o in parte ai propri soci o associati. L'importo trasferito non deve essere riportato nella sezione VI-B.
RU27	alla colonna 1 l'ammontare del credito chiesto a rimborso entro il 30 giugno 2016.
RU28	alla colonna 2 l'ammontare del credito residuo costituito dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei righe RU22, RU23, e RU25 e la somma degli importi dei righe RU24 e RU26 della medesima colonna. Tale credito è utilizzabile in compensazione entro il 31 dicembre 2016.

SEZIONE IV – NUOVI INVESTIMENTI NELLE AREE SVANTAGGIATE

Riferimento normativo	art. 1, commi 271- 279, L. 296/2006; D.L. 97/2008; D.P. C.M. 20 febbraio 2014
Codice credito	62
Quadro RU	righe RU41 – RU53

Nella **sezione IV** deve essere indicato il credito d'imposta spettante alle **imprese alle imprese che effettuano nuovi investimenti destinati alle strutture produttive situate nelle aree svantaggiate** (Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise).

L'agevolazione è riconosciuta per gli investimenti facenti parte di un progetto d'investimento iniziale, realizzati nel periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2013.

Sono **agevolabili i beni strumentali nuovi**, appartenenti alle seguenti categorie:

- macchinari, impianti, diversi da quelli infissi al suolo, ed attrezzature varie;
- brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi,
- programmi informatici, limitatamente alle piccole e medie imprese.

Possono beneficiare del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato il formulario contenente i dati degli investimenti agevolabili, utilizzando il modello FAS, ed hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate il nulla osta alla fruizione del credito; tali soggetti ammessi al beneficio possono utilizzare il credito d'imposta, a decorrere dall'anno per il quale il credito è concesso.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile per il versamento, mediante compensazione "interna", delle imposte sui redditi dovute, in acconto ed a saldo, per il periodo d'imposta in cui sono effettuati gli investimenti e per i periodi d'imposta successivi;
- l'eventuale eccedenza può essere utilizzata in compensazione orizzontale a decorrere dal sesto mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale l'investimento è realizzato;
- non concorre alla formazione del reddito e alla base imponibile Irap;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibili;
- si applica, fino al 31 dicembre 2009, il limite di utilizzo introdotto dall'art. 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007.

A partire dal 1° gennaio 2010, al credito d'imposta non si applica il limite di utilizzo previsto dall'art. 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007.

La sezione deve essere compilata dai soggetti che vantano un credito residuo risultante dal rigo RU53, colonne da 1 a 7 della precedente dichiarazione Unico 2015.



Per l'anno 2014 la fruizione del credito d'imposta è limitata all'85% di quanto spettante in base alle disposizioni istitutive ed attuative dell'agevolazione; il residuo 15% è utilizzabile in 3 quote annuali a partire dall'anno 2015.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU46	• colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7: ammontare del credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione, risultante, rispettivamente, dalle colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 del rigo RU53 del modello Unico 2015.
RU47	• colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7: ammontare del credito d'imposta ricevuto.
RU50	• colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7: indicare l'importo del credito utilizzato in compensazione, ai sensi del D.Lgs. 241/1997, nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, tramite il codice tributo "6817".
RU51	• colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7: e, indicare l'ammontare del credito di cui alla rispettiva colonna del rigo RU50 versato, a seguito di ravvedimento, nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della medesima, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

RU52	Nel rigo RU52, colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7: va indicato l'ammontare del credito d'imposta di cui ai rigi RU45, RU46 e RU47 della rispettiva colonna distribuito, in tutto o in parte, ai propri soci o associati. L'importo del credito indicato nel presente rigo non deve essere riportato nella sezione VI-B.
RU53	Nel rigo RU53, colonne 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7: va indicato l'ammontare del credito residuo da riportare nella successiva dichiarazione, risultante dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei rigi RU46, RU47 e RU51 e la somma degli importi indicati nei rigi RU50 e RU52 della corrispondente colonna. Tale credito è utilizzabile ai fini dei versamenti dell'imposta sui redditi dovuta per i periodi d'imposta successivi a quello di riferimento della presente dichiarazione nonché in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997.

SEZIONE V – ALTRI CREDITI D'IMPOSTA

La sezione V è riservata all'indicazione di eventuali crediti di imposta non più riportati specificatamente nel quadro in esame.

- credito relativo ai compensi in natura (**codice tributo "6606"**);
- credito concesso ai datori di lavoro per l'incremento della base occupazionale di cui al D.L. 357/1994 (**codice tributo "6716"**);
- credito d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di veicoli, ciclomotori e motoveicoli, previsto dall'art. 29 della L. 669/1996, (**codici tributo "6710" e "6712"**);
- credito d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di macchine e attrezzature agricole, previsto dall'art. 17, c. 34 della L. 449/1997, (**codice tributo "6711"**);
- credito d'imposta per la mancata metanizzazione della Sardegna, previsto dall'art. 6 della L. 73/1998 (**codice tributo "6708"**).
- credito d'imposta alle piccole e medie imprese per le nuove assunzioni, previsto dall'art. 4 della L. 449/1997, (**codice tributo "6700"**);
- credito d'imposta per incentivi occupazionali, previsto dall'art. 4 della L. 448/1998, (**codice tributo "6705"**);
- credito d'imposta per la cessione di attività regolarizzate, previsto dall'art. 14, comma 6, della L. 289/2002, come sostituito dall'art. 5-bis del D.L. 282/2002, utilizzabile esclusivamente ai fini dei versamenti dell'Irpef e dell'Ires;
- credito per il settore del commercio e del turismo per l'acquisto di beni strumentali (art. 11, L. 449/97), fruibile in F24 con il **codice tributo "3887"**;
- credito d'imposta per le operazioni di concentrazione tra micro, piccole e medie imprese (art. 9 D.L. 35/2005), utilizzabile tramite i **codici tributo "6786", "6792" e "6799"**.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU401	ammontare dei crediti residui della precedente dichiarazione risultante dal rigo RU407 del modello Unico 2015.

QUADRO RU

Sezione VI-A – Crediti d'imposta ricevuti

RU402	l'ammontare dei crediti d'imposta ricevuti. I soci che detengono una partecipazione in una o più società di persone ovvero in uno degli altri soggetti di cui all'art. 5 del Tuir e i beneficiari di "Trust trasparenti" e "Trust misti" devono indicare nella presente colonna l'importo complessivo dei crediti residui ricevuti, da riportare altresì nella sezione VI-A, indicando il codice credito "99".
RU403	ammontare dei crediti d'imposta spettanti a seguito dell'accoglimento di ricorsi nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.
RU404	colonne 1, 2, 3, 6 e 7: importo del credito di cui alla somma degli importi indicati nei righi RU401 RU402 e RU403 utilizzato in diminuzione delle ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi da lavoro autonomo, dei versamenti periodici e in acconto dell'Iva, del versamento a saldo dell'Iva, dell'imposta sostitutiva ex L. 342/2000 dovute per l'anno 2015 nonché l'ammontare del credito utilizzato in compensazione nell'anno 2015.
RU405	ammontare del credito di cui al rigo RU404, colonna 7, versato, a seguito di ravvedimento, nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della medesima, al netto dei relativi interessi e sanzioni.
RU406	l'ammontare dei crediti d'imposta residui di cui ai righi RU401, RU402 e RU403 distribuito, in tutto o in parte, ai propri soci o associati. L'anno di maturazione dei crediti d'imposta trasferiti deve essere esposto nella sezione VI-B, indicando il codice credito "99" (per ciascun anno di maturazione dei crediti trasferiti va compilato un rigo della sezione VI-B);
RU407	importo del credito residuo risultante dalla differenza fra la somma degli importi indicati nei righi RU401, RU402 e RU403 e RU405 e la somma degli importi indicati nel rigo RU404, colonne 1, 2, 3, 6 e 7 e RU406 utilizzabile in diminuzione delle suddette imposte dovute per i periodi d'imposta successivi ovvero, in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241 del 1997 successivamente alla chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, se consentito dalla disciplina della singola agevolazione.

SEZIONE VI-A – CREDITI D'IMPOSTA RICEVUTI

La **sezione VI - A** va utilizzata dai soggetti che, avendo una partecipazione in una o più società di persone ovvero in uno degli altri soggetti di cui all'art. 5 del Tuir, hanno dagli stessi ricevuto uno o più crediti d'imposta.



R.M. 163/E/2003: i soci possono utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla indicata nella propria dichiarazione.

La sezione **VI - A** può essere utilizzata anche:

- dai **soggetti beneficiari di Trust** per l'indicazione dei crediti d'imposta imputati dai Trust medesimi;
- dai **cessionari dei crediti d'imposta** di cui all'articolo 1, comma 231, della L. 296/2006 e all'art. 17-decies del D.L. 83/2012 (incentivi per l'acquisto e la rottamazione di veicoli) per l'indicazione **dell'importo ricevuto dall'impresa venditrice o importatrice** (si veda al riguardo la circolare n. 15 del 5 marzo 2010);
- dai **cessionari del credito d'imposta per la digitalizzazione delle sale cinematografiche**, istituito dall'articolo 1, comma 327, lett. c), n. 1, della L. 244/2007. Si ricorda che i cessionari possono utiliz-

zare il credito ricevuto ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 solo in compensazione con i propri debiti d'imposta o contributivi;

- dai **cessionari del credito d'imposta a favore delle banche** per il recupero delle rate del finanziamento agevolato concesso per la ricostruzione ai soggetti colpiti dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 di cui all'art. 3-bis D.L. 95/2012 (codice credito "88"), cedibile ai sensi dell'art. 43-ter del D.P.R. 602 del 1973 e ai sensi dell'art. 1260 c.c.;
- dai **cessionari del credito d'imposta per il finanziamento dei versamenti** dei tributi, contributi e premi assicurativi dovuti dai soggetti danneggiati dal sisma del 20 e 29 maggio 2012, previsto dall'art. 11 del decreto-legge n. 174/2012 e dall'art. 1, commi da 365 a 375, della legge n. 228/2012, cedibile ai sensi dell'art. 43-ter del D.P.R. 602 del 1973 e ai sensi dell'art. 1260 c.c.;
- dall'incorporante o dal soggetto risultante dalla fusione o dal beneficiario della scissione con l'indicazione del credito d'imposta della società incorporata, fusa o scissa;
- dai **cessionari del credito d'imposta per l'acquisto di mezzi antincendio e ambulanze** di cui all'art. 20 del decreto-legge n. 269/2003 (codice credito "28"), cedibile ai sensi dell'articolo 1260 c.c.;
- dai **cessionari del credito d'imposta per l'acquisto di veicoli elettrici, a metano o a GPL e per l'installazione di impianti a metano o a GPL** di cui all'art. 1, comma 2, del decreto-legge n. 324/1997 (codice credito "20"), cedibile ai sensi dell'articolo 1260 c.c.;
- dai cessionari del credito d'imposta **per il restauro delle sale cinematografiche**, istituito dall'art. 6, commi da 2-bis a 2-sexies, del decreto-legge n. 83 del 2014 (codice credito "A4"), cedibile ai sensi dell'art. 1260 c.c.. I cessionari possono utilizzare il credito ricevuto ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 solo in compensazione con i propri debiti d'imposta o contributivi.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU501 RU505	• colonna 1: codice del credito ricevuto • colonna 3: anno di insorgenza del credito • colonna 4: codice fiscale del soggetto cedente • colonna 5: ammontare del credito ricevuto

La **colonna 2** deve essere compilata solo in caso di operazione straordinaria dell'incorporante, dal soggetto risultante dalla fusione e dal beneficiario della scissione, riportando il codice 3.

L'importo del credito indicato nella presente sezione deve essere, altresì, riportato nella sezione relativa al credito ricevuto, nel rigo "Credito d'imposta ricevuto". Nella sezione IV, strutturata in colonne con diverse annualità, l'importo ricevuto va indicato nella colonna relativa all'anno di realizzazione dell'investimento agevolato.

Se nel quadro RU non è presente la sezione relativa al credito d'imposta ricevuto oppure non ne è consentita la compilazione, l'importo ricevuto va indicato nella sezione V "Altri crediti d'imposta", nel rigo RU402.

Nel caso in cui il numero dei righi della presente sezione non sia sufficiente all'indicazione dei dati relativi ai crediti ricevuti, il contribuente deve utilizzare ulteriori moduli del quadro RU.

SEZIONE VI-B – CREDITI D'IMPOSTA TRASFERITI

La **nuova sezione VI - B** va compilata per l'indicazione dei dati relativi ai soggetti cessionari e agli importi ceduti in caso di cessione, secondo le ordinarie regole civilistiche, dei crediti d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di veicoli di cui all'articolo 1, comma 231, della L. 296/2006, e All'art. 17-decies del D.L. 83/2012 nonché dal credito d'imposta per la digitalizzazione delle sale cinematografiche, istituito dall'art. 1, comma 327 lett. C), n. 1 della L. 244/2007 e del credito d'imposta per il restauro delle sale cinematografiche ex art. 6, co.2 D.L. 83/2014, **del credito d'imposta per l'acquisto di mezzi antincendio e ambulanze** di cui all'art. 20 del decreto-legge n. 269/2003 (codice credito "28"), cedibile ai sensi dell'articolo 1260 c.c. e del **credito d'imposta per l'acquisto di veicoli elettrici, a metano o a GPL e per l'installazione di impianti a metano o a GPL** di cui all'art. 1, comma 2, del decreto-legge n. 324/1997 (codice credito "20"), cedibile ai sensi dell'articolo 1260 c.c..

Si segnala che nella presente sezione non devono essere riportati gli importi distribuiti ai soci o associati relativi al credito d'imposta "Nuovi investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 1, comma 271, L. 296/2006" (l'importo trasferito deve essere esposto nel rigo RU52) e al credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per i consumi di gasolio per autotrazione "Caro petrolio" (l'importo trasferito va indicato nel rigo RU26, colonna 2).

In particolare, nei **rigli da RU506 a RU510**, il soggetto cedente deve indicare, per ogni credito d'imposta e per ogni anno di maturazione del credito ceduto nonché per ogni cessionario, i seguenti dati:

- nella **colonna 1**, il codice del credito distribuito al socio (associato) o ceduto, desunto dalla tabella codici crediti d'imposta sotto riportata;
- nella **colonna 3**, l'anno d'insorgenza del credito in capo all'avente diritto;
- nella **colonna 4**, il codice fiscale del soggetto cessionario;
- nella **colonna 5**, l'ammontare del credito ceduto dal dichiarante al cessionario indicato nella colonna 4.

L'ammontare del credito distribuito ai soci deve essere esposto anche nell'apposito rigo **"Credito d'imposta trasferito"** della sezione relativa al credito distribuito; l'importo del credito ceduto va indicato nel **rigo RU9 "Credito d'imposta ceduto"** della sezione I relativa al credito ceduto.

Nel caso in cui il credito trasferito sia pervenuto al dichiarante a seguito di attribuzione da parte di un soggetto di cui all'art. 5 del Tuir, dovrà essere previamente compilata la sezione VI-A "Crediti d'imposta ricevuti".

Qualora il numero dei rigli della presente sezione non sia sufficiente all'indicazione dei dati relativi ai crediti trasferiti, il contribuente deve utilizzare ulteriori moduli del quadro RU numerandoli progressivamente e riportando il relativo numero nella casella in alto a destra.

SEZIONE VI-C – LIMITE DI UTILIZZO

La **sezione VI - C** deve essere compilata ai fini della verifica del rispetto del limite di utilizzo dei crediti d'imposta (250.000 euro), previsto dall'art. 1, commi da 53 a 57, della legge n. 244/2007, nonché ai fini della determinazione dell'ammontare eccedente il predetto limite.

La sezione VI - C è suddivisa in cinque parti:

- la **parte I** contiene i dati di carattere generale e deve essere compilata da tutti i contribuenti, esclusi i soggetti che beneficiano solamente di agevolazioni per le quali non opera il limite di utilizzo;
- la **parte II** deve essere compilata solo dai soggetti che intendono utilizzare in compensazione interna (ovvero, senza esporre la compensazione nel modello F24) i crediti d'imposta indicati nel presente quadro;

- le **parti III e IV** devono essere compilate dai contribuenti che hanno indicato nel modello Unico 2015 righe da RU523 a RU 534 importi residui relativi alle eccedenze che si sono generate negli anni dal 2008 al 2014;
- la **parte V** deve essere compilata dai contribuenti che hanno indicato nel presente quadro RU un ammontare complessivo, relativo all'anno 2015, dei crediti d'imposta assoggettati al limite di utilizzo superiore al limite stesso.

PARTE I – DATI GENERALI

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU512	• Il rigo 512 deve essere compilato da tutti i soggetti, diversi da quelli esonerati ai dal rispetto del limite di 250.000 euro, che vantano crediti d'imposta assoggettati al limite di utilizzo; • colonna 1: ammontare complessivo dei crediti residui al 1° gennaio 2015. Tale valore è determinato dalla somma: - degli importi indicati nei righe o nelle colonne "credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione" del presente quadro RU 2016; - degli importi dei crediti utilizzati in compensazione interna nel 2015, esposti nelle relative sezioni del quadro RU del modello Unico 2015, - degli importi dei crediti residui non riportabili nelle singole sezioni del presente quadro, in quanto riferiti a crediti le cui norme istitutive prevedono limiti temporali di utilizzo (detti importi sono indicati nella nelle parti III colonna 6, parte IV, colonna 5 e nella parte V colonna 3 del della sezione V-C del quadro RU del modello Unico 2015); • colonna 2: ammontare complessivo dei crediti spettanti nel 2015 pari alla somma degli importi indicati nei righe o nelle colonne "credito d'imposta spettante" del presente quadro relativi ai crediti assoggettati al limite di utilizzo; • colonna 3: ammontare complessivo dei crediti relativi all'anno 2015, risultante dalla somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2. Se l'importo indicato nella presente colonna è superiore a 250.000 euro devono essere compilati le colonne 4 e 5 del presente rigo; • colonna 4:, l'ammontare eccedente il limite di utilizzo generatosi negli anni dal 2008 al 2014 non fruiti alla data del 1° gennaio 2015. Tale ammontare è pari alla somma degli importi indicati nel modello Unico 2015 nei righe da RU523 a RU526, colonna 6, e nei righe da RU527 a RU530, colonna 5, e righe da RU531 a RU534 colonna 3 di tutti i moduli compilati, con l'esclusione del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 271, della legge n. 296/2006 e dei crediti per il settore cinematografico di cui alla legge n. 244/2007, non più assoggettati al limite di utilizzo; • colonna 5: differenza, se positiva, tra l'importo indicato nella colonna 3 e quello indicato nella colonna 4. Se l'importo indicato nella presente colonna è superiore a 250.000 euro devono essere compilati i righe da RU513 a RU515 e da RU531 a RU534.
RU513	• indicare l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta (diversi da quelli del quadro RU) e contributi utilizzati in compensazione con il mod. F24 nell'anno 2015.
RU514	• indicare l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta del quadro RU utilizzabile nel 2015, calcolato nel seguente modo: 250.000,00 + la differenza, se positiva, tra 700.000,00 e l'importo indicato nel rigo RU513.
RU515	• indicare l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta eccedenti il limite di utilizzo per l'anno 2015. Tale valore è pari alla differenza, se positiva, tra l'importo indicato nel rigo RU512, colonna 5, e quello indicato nel rigo RU514. L'ammontare eccedente indicato nel presente rigo deve essere imputato ai crediti d'imposta che hanno generato l'eccedenza. A tal fine, deve essere compilata la parte V della sezione VI-C.

PARTE II – VERIFICA DEL LIMITE AI FINI DELL'UTILIZZO DEI CREDITI IN COMPENSAZIONE INTERNA

La **parte II della sezione VI - C** deve essere compilata dai soggetti che intendono utilizzare i crediti d'imposta indicati nel quadro RU in diminuzione dei versamenti dovuti a saldo dell'Iva, in caso di dichiarazione annuale Iva compresa nel modello Unico 2016, e dell'imposta sostitutiva di cui alla legge n. 342 del 2000, sempre che le suddette modalità di utilizzo siano previste dalle norme istitutive delle singole agevolazioni.

Nella compilazione dei righi da RU516 a RU518 devono essere indicati, oltre agli utilizzi dei crediti d'imposta che hanno trovato esposizione nel presente quadro RU, anche gli utilizzi relativi ai crediti non previsti nel presente quadro in quanto istituiti da norme emanate successivamente all'approvazione del modello Unico 2016 oppure concessi per periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2015. Devono, invece, essere esclusi dal computo i crediti d'imposta per i quali non sussiste il limite di utilizzo.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU516	ammontare complessivo dei crediti da quadro RU utilizzati in compensazione con il mod. F24 dal 1° gennaio 2016 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.
RU517	ammontare complessivo dei crediti da quadro RU utilizzati in compensazione interna per il versamento delle ritenute operate dal sostituto d'imposta effettuato dal 1° gennaio 2016 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione (quadro ST del modello 770).
RU518	ammontare complessivo dei crediti da quadro RU utilizzati in compensazione interna per i versamenti ai fini Iva effettuati dal 1° gennaio 2016 e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione (quadro VL del modello Iva).
RU520	somma degli importi indicati nei righi RU516, RU517 e RU518.
RU521	ammontare complessivo dei crediti d'imposta (diversi da quelli del quadro RU) e contributi utilizzati in compensazione con il mod. F24 dal 1° gennaio 2016 alla data di presentazione della presente dichiarazione.
RU522	Va indicato l'ammontare complessivo dei crediti da utilizzare in compensazione interna nella presente dichiarazione per il versamento del saldo del saldo Iva, nel caso di dichiarazione Iva presentata in forma unificata, e per il versamento dell'imposta sostitutiva di cui alla legge n. 342 del 2000; detto ammontare, da riportare nella colonna 4 del presente rigo, non può essere superiore alla differenza tra l'importo di 950.000,00 euro, aumentato degli importi indicati nella colonna 6 dei righi da RU523 a RU526 (eccedenza 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 interamente utilizzabile dall'anno 2016) e la somma degli importi indicati nei righi RU520 e RU521. Nell'ipotesi in cui l'importo indicato nel rigo RU521 sia superiore a 700.000 euro l'ammontare da utilizzare in compensazione interna non può essere superiore alla differenza se positiva tra l'importo di 250.000,00 euro, aumentato degli importi indicati nella colonna 6 dei righi da RU523 a RU526 (eccedenza 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 interamente utilizzabile dall'anno 2016) e la somma degli importi indicati nel rigo RU520. In particolare, riportare: - nella colonna 2, l'ammontare complessivo dei crediti da utilizzare in compensazione interna per il saldo Iva nel caso di presentazione in forma unificata della dichiarazione Iva. Tale ammontare è pari alla somma degli importi indicati nelle colonne "Iva (Saldo)" di tutte le sezioni compilate; - nella colonna 3, l'ammontare complessivo dei crediti da utilizzare in compensazione interna per il versamento dell'imposta sostitutiva di cui alla L. 342/2000. Tale ammontare è pari alla somma degli importi indicati nelle colonne "Imposta sostitutiva" di tutte le sezioni compilate; - nella colonna 4, la somma degli importi indicati nelle colonne 2 e 3.

PARTE III – ECCEDENZE 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013

La **parte III della sezione VI - C** del quadro RU deve essere compilata dai soggetti che hanno esposto importi residui nella colonna 6 dei righi da RU523 a RU526 e/o nella colonna 5 dei righi da RU527 a RU530 del modello Unico 2015.

Tali contribuenti devono riportare nei righi da RU523 a RU526 della presente sezione i dati esposti nei righi da RU523 a RU530 del modello Unico 2015, unitamente agli utilizzi dei crediti residui effettuati nel 2015. In particolare, indicare:

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
	• colonna 1 l'anno in cui si è generata l'eccedenza, risultante dalla colonna 1 dei righi da RU523 a RU526 del modello Unico 2015, per le eccedenze 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012. Relativamente ai crediti esposti nei righi da RU527 a RU530 del modello Unico 2015, nella presente colonna va indicato l'anno 2013; • nella colonna 2, il codice credito risultante dalla colonna 2 dei righi da RU523 a RU526 del modello Unico 2015, per le eccedenze 2008, 2009, 2010, 2011, e 2012 dalla colonna 1 dei righi RU527 a RU530 del modello Unico 2015 per le eccedenze 2013; • nella colonna 3, l'anno di insorgenza del credito, risultante dalla colonna 3 dei righi da RU523 a RU526 del modello Unico 2015, per le eccedenze 2008, 2009, 2010, 2011, e 2012 e dalla colonna 2 dei righi da RU527 a RU530 del modello Unico 2015 per le eccedenze 2013; • nella colonna 4, l'ammontare del credito d'imposta residuo al 31 dicembre 2014, risultante dalla colonna 6 dei righi da RU523 a RU526 del modello Unico 2015, per le eccedenze 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 e dalla colonna 5 dei righi RU527 a RU530 del modello Unico 2015 per le eccedenze 2013; • nella colonna 5, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla colonna 4 utilizzato nell'anno 2015 sia in compensazione interna sia tramite modello F24; • nella colonna 6, l'ammontare residuo al 31 dicembre 2015, costituito dalla differenza tra l'importo della colonna 4 e quello della colonna 5. Si ricorda che il credito eccedente il limite di utilizzo è fruibile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si è generata l'eccedenza.

PARTE IV – ECCEDENZA 2014

La **parte IV della sezione VI - C** deve essere compilata dai soggetti che nel 2014 vantavano crediti d'imposta da quadro RU per un ammontare superiore al limite di utilizzo e che, pertanto, hanno compilato i rigi da RU531 RU534 "Eccedenza 2014" del modello Unico 2015.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU527 RU530	• nelle colonne 1, 2 e 3, vanno riportati i dati indicati, rispettivamente, nelle colonne 1, 2 e 3 dei rigi da RU531 a RU534 del modello Unico 2015; • nella colonna 4, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla colonna 3 utilizzato nell'anno 2015 sia in compensazione interna sia tramite modello F24; • nella colonna 5, l'ammontare residuo al 31 dicembre 2015, costituito dalla differenza tra l'importo della colonna 3 e quello della colonna 4.

PARTE V – ECCEDENZA 2015

La **parte V** deve essere compilata nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta spettanti nell'anno 2015 sia superiore al limite di utilizzo e risulti compilato il rigo RU515. L'ammontare eccedente di cui al rigo RU515 deve essere imputato ai crediti d'imposta che hanno generato l'eccedenza.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE	
RIGO	DESCRIZIONE
RU531 RU534	- nella colonna 1, il codice relativo al credito d'imposta cui si riferisce l'eccedenza; - nella colonna 2, l'anno di insorgenza (maturazione) del credito d'imposta; - nella colonna 3, l'ammontare eccedente.

Quadro FC

298

DISCIPLINA GENERALE

Il **quadro FC** si occupa dei redditi conseguiti da **soggetti controllati residenti in Paesi o territori con regime fiscale privilegiato**, individuati con decreto/provvedimento emanato ai sensi dell'art. 167, co. 4, Tuir.

La normativa di riferimento è contenuta nell'**articolo 167, Tuir** come modificato dall'articolo 8, D.Lgs. 147/2015 ("Decreto Internazionalizzazione").

Le disposizioni di attuazione dell'art. 167 sono contenute nel D.M. 21 novembre 2001, n. 429.

Per quanto riguarda la **nozione di controllo** ci si deve rifare a quanto previsto dall'art. 2359 Cod.civ., ai sensi del quale sono considerate società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- e società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (in tali casi vanno computati anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi);
- le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

La disciplina Cfc si applica anche alle partecipazioni di controllo in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro S.O. assoggettati a predetti regimi fiscali privilegiati.

Le disposizioni del comma 1 del predetto art. 167 Tuir, che prevede l'imputazione dei redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute, non si applicano se il soggetto residente dimostra alternativamente una delle condizioni indicate, rispettivamente, nelle lettere a) o b) del comma 5 dell'art. 167. A tal fine il contribuente può interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), L. 212/2000.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze 21 novembre 2001, n. 429, sono state inoltre dettate le disposizioni di attuazione della citata disciplina.

La disciplina in esame si applica, ai sensi del comma 8-bis dell'art. 167 Tuir, anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati siano localizzati in Stati o territori diversi da quelli richiamati nel comma 1 dell'art. 167, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50 per cento dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione di cui alla precedente lettera a), tra cui quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile.

Il comma 8-ter ha, tuttavia, previsto che le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del predetto comma, può interpellare l'Amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel comma 5 dell'art. 167.

SOGGETTI TENUTI ALLA COMPILAZIONE DEL QUADRO FC

Il presente quadro va compilato dai soggetti residenti in Italia che detengono, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o per interposta persona il **controllo** di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, per dichiarare il reddito secondo le disposizioni dell'art. 167 Tuir.

Il soggetto che detiene il controllo o partecipazioni di collegamento in più imprese, società o enti residenti in stati con regime fiscale privilegiato, è tenuto a compilare un quadro FC per ciascuna Cfc controllata; in tal caso deve essere numerata progressivamente la casella "Mod. N." posta in alto a destra del quadro.

In caso di controllo esercitato da un **soggetto non titolare di reddito di impresa** interamente tramite una società o un ente residente, gli adempimenti dichiarativi di cui all' art. 4 del decreto 429/2001 devono essere assolti da quest'ultimo soggetto, che dovrà pertanto provvedere a compilare il presente quadro FC.



Il quadro FC non deve essere compilato se il soggetto che esercita il controllo per effetto di particolari vincoli contrattuali o i soggetti da esso partecipati non possiedono partecipazioni agli utili.

COMPOSIZIONE E STRUTTURA

Il **quadro FC** si compone di sette sezioni:

- **sezione I:** riservata all'indicazione dei dati identificativi del soggetto estero residente in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata;
- **sezione II-A:** riservato alla determinazione del reddito delle Cfc
- **sezione II-B:** riservato alle perdite d'impresa non compensate dalla Cfc;
- **sezione II-C:** riservata alle perdite virtuali domestiche;
- **sezione III:** riservata alla verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi;
- **sezione IV:** riservato all'imputazione, ai soggetti partecipanti residenti, del reddito e delle imposta su tale reddito assolte all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente;
- **sezione V:** riservata alla determinazione degli interessi passivi non deducibili;
- **sezione VI:** riservata alle attestazioni richieste dall'art. 2, comma 2, del D.M. 429/2001 ovvero dall'art. 2, comma 3, del D.M. 268/2006.

SEZIONE I – DATI IDENTIFICATIVI DEL SOGGETTO NON RESIDENTE

SEZIONE I
Dati identificativi
del soggetto
non residente

Art. 167,
comma 8-bis ☐ Art. 167,
comma 8-quater ☐

FC1

Denominazione
1

Codice identificativo estero
2

Data di chiusura esercizio
3

Sede legale, indirizzo
4

Cod. Stato estero
5

Sede della stabile organizzazione, indirizzo
6

Cod. Stato estero
7

Tipologia controllo
8

Controllo indiretto
9

Codice fiscale controllante
10

Esimente ☐

Va barrata se la Cfc è localizzata in Stati o territori diversi da quelli indicati all'art. 167, co. 1, Tuir

Nel **rigo FC1** vanno indicati, con riferimento al soggetto estero controllato o collegato, localizzato in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato:

Campo 1	denominazione;
Campo 2	codice di identificazione fiscale, ove attribuito dall'autorità fiscale del paese di residenza ovvero, se attribuito, il codice identificativo rilasciato da un'autorità amministrativa;
Campo 3	data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione;
Campo 4	indirizzo completo della sede legale (via, piazza, numero, città). Tale campo deve essere compilato anche quando la società estera controllata svolga la propria attività in uno dei paesi a fiscalità privilegiata tramite una stabile organizzazione ivi localizzata. In tal caso devono essere compilati anche i campi 6 e 7 relativamente alla sede della stabile organizzazione;
Campo 5	codice dello Stato o territorio estero;
Campo 6	indirizzo completo (via, piazza, numero, città) della sede della stabile organizzazione, nel caso in cui la società estera controllata operi in un Paese estero a fiscalità privilegiata tramite stabile organizzazione;
Campo 7	codice dello Stato o territorio estero della stabile organizzazione;
Campo 8	tipologia di controllo: • codice 1: se il soggetto controllante dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria delle Cfc; • codice 2: se il soggetto controllante dispone dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria delle Cfc; • codice 3: se il soggetto controllante esercita un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali con la Cfc. Per le ipotesi di cui ai codici "1" e "2", si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano invece i voti spettanti per conto di terzi. Per la verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato (nel caso in cui né dallo statuto della Cfc, né dalle disposizioni generali del Paese estero, sia dato individuare una data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione, si dovrà fare riferimento alla data di chiusura del periodo d'imposta del soggetto residente controllante).

Sezione II-A – Determinazione del reddito della Cfc

Il campo 10 va compilato solo nel caso in cui nel campo 9 sia stato indicato il codice 5.

SEZIONE II-A											
Determinazione del reddito della CFC											
	FC2 A) UTILE DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE									,00	
	FC3 B) PERDITA DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE									,00	
	FC4 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)									,00	
Variazioni in aumento	FC5 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)									,00	
	FC6 Interessi passivi indeducibili	1							2	,00	
	FC7 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)									,00	
	FC8 Oneri di utilità sociale (art. 100, commi 1 e 2, lett. i)									,00	
	FC9 Erogazioni liberali									,00	
	FC10 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	1							2	,00	
	FC11 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti									,00	
	FC12 Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹								ex art. 104 ²	,00	
	FC13 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)									,00	
	FC14 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105				art. 106					
		1				2			3	,00	
	FC15 Variazione riserva sinistri (art. 111)	(di cui comma 3 ¹)								2	,00
	FC16 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5 ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1				2			3	,00	
	FC17 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5									,00	
	FC18 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)									,00	
	FC19 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati									,00	
		1	2	3	4	5	6				
		7	8	9	10	11	12				
		13	14	15	16	17	18				
		19	20	21	22	23	24				
		25	26	27	28	29	30				
		31	32	33	34	35	36		37	,00	
	FC20 Altre variazioni in aumento										
	FC21 C) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO									,00	
Variazioni in diminuzione	FC22 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)									,00	
	FC23 Quote costanti delle svalutazioni dei crediti, imputabili all'esercizio (enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione)									,00	
	FC24 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5 ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1				2			3	,00	
	FC25 Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))									,00	
		Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata									
	FC26 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)	1				2				,00	

		Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata	
FC27	Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)	1	2
		,00	,00
FC28	Ammontare dei crediti di imposta se inclusi nel risultato di periodo		,00
FC29	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)		,00
		Spese eccedenti il valore normale	
FC30	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	1	2
		,00	,00

Il reddito è determinato in base alle disposizioni applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, ad eccezione dell'art. 86, co. 4, Tuir.

Se risulta una perdita, deve essere computata in diminuzione dei redditi della stessa Cfc ai sensi dell'art. 84 Tuir e non dei redditi dei soggetti partecipanti.



I redditi devono essere determinati tenendo conto della conversione di **cambio del giorno di chiusura** dell'esercizio o periodo di gestione della Cfc.

Per quanto attiene ai “valori di partenza fiscali” degli elementi patrimoniali dell'impresa estera controllata, dovrà farsi riferimento al bilancio o altro documento riepilogativo della contabilità di esercizio della Cfc, redatti secondo le norme dello Stato o territorio in cui essa risiede o è localizzata; tale bilancio o rendiconto dovrà essere tenuto a disposizione dell'Amministrazione finanziaria dal soggetto residente controllante per i necessari controlli.

Il riconoscimento integrale dei valori emergenti dal bilancio relativo all'esercizio della Cfc anteriore a quello cui si rende applicabile la speciale disciplina di cui all'art. 167 del Tuir è subordinato alla circostanza che i valori di partenza risultino conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi, ovvero che ne venga attestata la congruità da uno o più soggetti che siano in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2 del D.Lgs. 39/2010 (Registro dei Revisori contabili).

A tal fine deve essere barrata la prima o la seconda casella della Sezione VI del presente quadro, a seconda del tipo di attestazione predisposta.

Nel caso in cui la Cfc non sia soggetta alla tenuta della contabilità secondo le disposizioni locali, il soggetto residente è comunque tenuto alla redazione di un apposito prospetto in conformità alla norme contabili vigenti in Italia (C.M. 18/E/2002).

In ogni caso il soggetto controllante deve essere in grado di fornire idonea documentazione dei costi di acquisizione dei beni relativi all'attività esercitata, nonché delle componenti reddituali rilevanti ai fini della determinazione dei redditi o delle perdite, entro 30 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda la compilazione dei righi della sezione II-A si rinvia alla istruzioni a commento dei corrispondenti righi del quadro RF, ad eccezione delle fattispecie esaminate di seguito.

Rigo FC20

FC20 Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	
		,00		,00		,00	
	7	8	9	10	11	12	
		,00		,00		,00	
	13	14	15	16	17	18	
		,00		,00		,00	
	19	20	21	22	23	24	
		,00		,00		,00	
	25	26	27	28	29	30	
		,00		,00		,00	
	31	32	33	34	35	36	37
		,00		,00		,00	,00

QUADRO FC

Sezione II-A – Determinazione del reddito della Cfc

Nel **rigo FC20** vanno indicate le variazioni in aumento diverse da quelle espressamente elencate, desumibili tra l'altro dalle variazioni di cui al rigo RF31.

Rigo FC31

FC31 Altre variazioni in diminuzione	1	2		3	4		5	6		37	
			,00			,00			,00		
	7	8		9	10		11	12			
			,00			,00			,00		
	13	14		15	16		17	18			
			,00			,00			,00		
	19	20		21	22		23	24			
		,00			,00				,00		
	25	26		27	28		29	30			
		,00			,00				,00		
	31	32		33	34		35	36			
		,00			,00				,00	,00	

Nel **rigo FC31** vanno indicate le variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate desumibili, tra l'altro, dalle variazioni in diminuzione di cui al rigo RF55.

Rigo FC33

FC33 REDDITO (O PERDITA) AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (somma algebrica tra A o B e (C - D)) ,00

$$FC33 = FC2/FC3 + FC21 - FC32$$

Se dalla somma algebrica sopra indicata emerge una perdita, il relativo importo va riportato a rigo **FC38** senza essere preceduta dal segno meno.

Rigo FC35

FC35 REDDITO ,00

$$FC35 = FC33 - FC34$$

Rigo FC36

FC36 Perdite dei periodi d'imposta precedenti	Perdite utilizzabili in misura limitata		Perdite utilizzabili in misura piena		3
	1	,00	2	,00	
					,00

Nel **rigo FC36** va indicato:

- in **colonna 1**, l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti (comprese quelle virtuali) computabili in diminuzione del reddito di cui al rigo FC35 in misura limitata (art. 84, comma 1, Tuir) e per l'intero importo che trova capienza nella differenza, se positiva, tra l'importo del rigo FC35 e l'importo del rigo FC53;
- in **colonna 2**, l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti (comprese quelle virtuali) computabili in diminuzione del reddito di cui al rigo FC35 in misura piena (art. 84, comma 2, Tuir)

e per l'intero importo che trova capienza nella differenza, se positiva, tra l'importo del rigo FC35 e l'importo del rigo FC53;

- in **colonna 3**, la somma delle perdite di cui alle colonne 1 e 2. Si precisa che detta somma non può eccedere la differenza, se positiva, tra l'importo del rigo FC35 e l'importo del rigo FC53.

Rigo FC37

FC37 Reddito imponibile	,00

$$FC37 = FC35 - FC36 \text{ col. 3}$$

Rigo FC39

FC39 Imposte pagate all'estero dalla Cfc	,00

Nel **rigo FC39** vanno indicate le imposte pagate all'estero dalla Cfc sul reddito di esercizio.

SEZIONE II-B – PERDITE NON COMPENSATE

SEZIONE II-B Perdite non compensate	FC40 Perdite utilizzabili in misura limitata	(del presente periodo di imposta	¹	,00	)	²	,00
	FC41 Perdite utilizzabili in misura piena (art. 84, comma 2)	(del presente periodo di imposta	¹	,00	)	²	,00

In tale sezione vanno riportate le informazioni relative alla **perdite non compensate dalla Cfc**.

Nel **rigo FC40, colonna 2**, vanno indicate le perdite utilizzabili in misura limitata ai sensi dell'articolo 84, comma 1, Tuir, compresa la perdita relativa al presente periodo d'imposta da indicare in colonna 1.

Nel **rigo FC41, colonna 2**, vanno indicate le perdite utilizzabili in misura piena ai sensi dell'art. 84, comma 2, Tuir, compresa la perdita relativa al presente periodo d'imposta da indicare in colonna 1.

SEZIONE II-C – PERDITE VIRTUALI DOMESTICHE

SEZIONE II-C Perdite virtuali domestiche	FC42 Perdite utilizzabili in misura limitata	(del presente periodo di imposta	¹	,00	)	²	,00
	FC43 Perdite utilizzabili in misura piena (art. 84, comma 2)	(del presente periodo di imposta	¹	,00	)	²	,00

La presente sezione va compilata ai fini del riporto delle perdite virtuali domestiche maturate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° luglio 2009 ovvero dal periodo d'imposta in cui si acquista il controllo in soggetti localizzati in Stati o territori diversi da quelli richiamati nel comma 1 dell'art. 167 e per i quali ricorrono congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-bis, qualora successivo.

Le perdite memorizzate nella presente sezione possono essere utilizzate a scomputo dei redditi "virtuali"

QUADRO FC

Sezione III – Verifica dell’operatività

dei periodi d’imposta successivi, sempre ai fini del calcolo del “tax rate” domestico, ovvero, per la parte non utilizzata ai predetti fini, a scomputo dei redditi da imputare per trasparenza ai sensi del citato art. 167, realizzati nei periodi d’imposta in cui ricorrano entrambe le condizioni previste dal comma 8-bis.

Pertanto, nel **rigo FC42** e nel **rigo FC43** vanno indicate le perdite virtuali domestiche della CFC (C.M. 23/E/2011, paragrafo 7.4) che residuano dopo l’utilizzo in sede di calcolo del “tax rate” virtuale domestico ovvero dopo la compensazione effettuata nel rigo FC36.

In particolare, nel **rigo FC42, colonna 2**, vanno indicate le perdite virtuali domestiche utilizzabili in misura limitata ai sensi dell’articolo 84, comma 1, del Tuir, compresa la perdita relativa al presente periodo di imposta, da indicare in colonna1. Nel **rigo FC43, colonna 2**, quelle utilizzabili in misura piena ai sensi dell’art. 84, comma 2, del Tuir, compresa la perdita relativa al presente periodo di imposta, da indicare in colonna1.

SEZIONE III – VERIFICA DELL’OPERATIVITÀ

SEZIONE III Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	FC44	Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	Soggetto in perdita sistematica 3	Imposta sul reddito - società non operativa 4	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica 5	Casi particolari 6	
			Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
	FC45	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%
	FC46	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%
	FC47	Immobili A/10		,00	5%		,00	4,%
	FC48	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%
	FC49	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%
	FC50	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%
				Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto
	FC51	Totale	2	,00	3	,00	5	,00
FC52	Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
FC53	Reddito imponibile minimo							0,00

Per la compilazione della presente Sezione, che non va compilata in caso di applicazione dell’art. 168 Tuir, si rinvia al commento contenuto nel quadro RS, righe da RS116 a RS125.

SEZIONE IV – IMPUTAZIONE DEL REDDITO

SEZIONE IV Imputazione del reddito e delle imposte pagate dal soggetto non residente	Codice fiscale	Quota di partecipazione 2	Reddito 3	Imposta pagata all’estero 4
FC61	1	%	,00	,00
FC62			,00	,00
FC63			,00	,00
FC64			,00	,00
FC65			,00	,00
FC66			,00	,00
FC67			,00	,00
FC68			,00	,00
FC69			,00	,00
FC70			,00	,00

Nella **sezione IV** vengono imputati i redditi dei soggetti esteri al soggetto residente che esercita il controllo alla data di chiusura dell’esercizio o periodo di gestione della Cfc, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili diretta o indiretta. In caso di partecipazione agli utili per il tramite di soggetti

residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, il reddito della Cfc è ad essi imputato in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

**CASO PRATICO**

Un soggetto residente possiede una partecipazione del 70% in una società non residente che detiene un partecipazione del 70% in una Cfc.
Al soggetto residente sarà imputato il 49% del reddito prodotto dalla Cfc.

**CASO PRATICO**

Un soggetto residente possiede partecipazioni in due società non residenti (60% e 70%) che a loro volta possiedono partecipazioni, pari al 50% ciascuna, in una Cfc.

Al soggetto residente sarà imputato il 65% del reddito prodotto dalla Cfc

Nei righi da **FC61 a FC70** è necessario indicare:

Colonna 1	il codice fiscale del soggetto residente;
Colonna 2	la quota di partecipazione diretta e/o indiretta agli utili del soggetto estero partecipato;
Colonna 3	la quota di reddito determinata applicando il coefficiente di colonna 2 al reddito di cui al rigo FC37 o al maggior valore tra reddito indicato a rigo FC37 e reddito minimo di cui FC53;
Colonna 4	la quota di imposte pagate all'estero a titolo definitivo che il soggetto residente può detrarre dall'imposta sul reddito ad esso imputato, determinata applicando, a seconda dei casi, il coefficiente di colonna 2 all'imposta di rigo FC39.

Ognuno di tali soggetti dovrà riportare la quota di reddito ad esso imputata e quella dell'imposta pagata all'estero dal soggetto estero nel quadro RM del modello Unico 2016 - SC/SP/ENC/PF.

SEZIONE V – PROSPETTO INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI

SEZIONE V Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi		Interessi passivi precedente periodo d'imposta		Interessi attivi		Interessi passivi direttamente deducibili		Eccedenza interessi passivi	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
FC71										
FC72	Risultato operativo lordo									
FC73	Eccedenza di ROL riportabile									
FC74	Interessi passivi non deducibili riportabili									

La **sezione V** va compilata dai soggetti a cui si applica l'art. 96 Tuir al fine di determinare l'ammontare deducibile degli interessi passivi.

Gli **interessi passivi si rendono deducibili**:

- per l'intero importo, fino a concorrenza degli interessi attivi;
- per l'eccedenza, fino a concorrenza del 30% del risultato operativo lordo (c.d. ROL) della gestione caratteristica.

Gli eventuali **interessi passivi non dedotti**, in quanto eccedenti il plafond come sopra determinato, potranno essere riportati a successivi periodi senza limitazioni temporali.

Al beneficio del riporto in avanti a tempo indeterminato degli interessi passivi eccedenti si somma, a regime, la **possibilità di riportare la quota di ROL** non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza, ad incremento della stessa voce in periodi di imposta successivi.

Per quanto riguarda la compilazione della sezione V:

Nel **rigo FC71** va indicato:

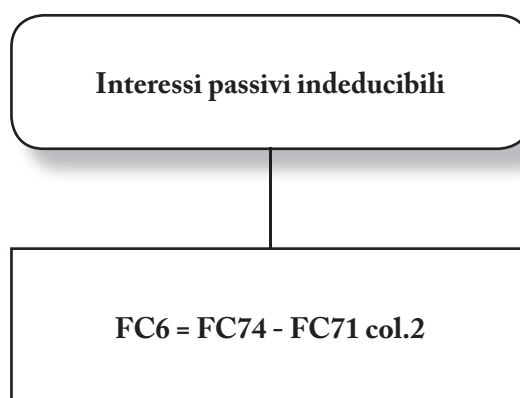
- in **colonna 1** ⇒ l'ammontare degli interessi passivi evidenziati in bilancio;
- in **colonna 2** ⇒ l'ammontare degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati in deducibili nei precedenti periodi di imposta;
- in **colonna 3** ⇒ l'ammontare degli interessi attivi evidenziati in bilancio, compresi quelli impliciti derivanti da crediti di natura commerciale e, per i soggetti che operano con la pubblica amministrazione, quelli "virtuali" collegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi e calcolati maggiorando il tasso ufficiale di riferimento di un punto;
- in **colonna 4** ⇒ il minor importo tra la somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2 e quello indicato nella colonna 3, pari all'ammontare degli interessi passivi immediatamente deducibili; l'importo relativo agli interessi passivi in deducibili pregressi che trova capienza negli interessi attivi di cui a colonna 3 può essere dedotto nel presente periodo di imposta indicando l'ammontare nel rigo FC31;
- in **colonna 5** ⇒ l'eventuale eccedenza degli interessi passivi corrispondenti alla differenza, se positiva, tra gli importi di cui alla somma delle predette colonne 1 e 2 con l'importo della colonna 3.

Il **rigo FC 72** va compilato indicando:

- in **colonna 1** l'importo corrispondente all'eccedenza di ROL riportata dal precedente periodo di imposta, indicato nel rigo FC73 del modello Unico 2015;
- in **colonna 2** il ROL (pari alla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti. Se il ROL è negativo non va indicato alcun importo in colonna 2;
- in **colonna 3** la quota di interessi passivi deducibili nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica sia pregressa (col. 1) che di periodo (col. 2).
Qualora sia stata compilata la colonna 5 del rigo FC71, riportare il minore tra l'importo indicato nella predetta colonna 5 e la somma dell'importo di colonna 1 e del 30% dell'importo di cui a colonna 2 del presente rigo, che, per il presente periodo d'imposta costituisce il limite di deducibilità degli interessi passivi.
L'importo relativo agli interessi passivi in deducibili pregressi che trova capienza nel limite dell'importo del 30% del ROL può essere dedotto nel periodo indicando l'ammontare nel rigo FC31.

Nel **rigo FC73** va indicato l'ammontare relativo al ROL eccedente l'importo che è stato utilizzato pari alla differenza, se positiva, tra la somma dell'importo indicato in colonna 1 e il 30% dell'importo di colonna 2 del rigo FC72 e l'importo di colonna 5 del rigo FC71. Si precisa che il mancato utilizzo dell'eccedenza di ROL nel caso siano presenti interessi passivi netti in deducibili comporta l'impossibilità di utilizzare il ROL eccedente negli anni successivi. Non possono essere riportate in avanti con riferimento al medesimo periodo d'imposta sia le eccedenze di ROL inutilizzate che le eccedenze di interessi passivi netti in deducibili.

Nel **rigo FC74** va indicato l'importo delle eccedenze di interessi passivi non deducibili rispetto al 30% del ROL, pari alla differenza, se positiva, tra gli importi indicati in colonna 5 del rigo FC71 e in colonna 3 del rigo FC72. L'ammontare degli interessi passivi di periodo in deducibili è pari alla differenza, se positiva, tra l'importo indicato nel presente rigo, e l'importo indicato in colonna 2 del rigo FC71. Il suddetto importo va riportato nel rigo FC6 (variazione in aumento).



SEZIONE VI – ATTESTAZIONI

SEZIONE VI

Attestazioni
ai sensi dell'art. 2,
comma 2, del D.M.
n. 429/2001

1 Si dichiara che i valori risultanti dal bilancio della CFC relativo all'esercizio precedente sono conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi.

2 Si dichiara che la congruità dei valori risultanti dal bilancio della CFC relativo all'esercizio precedente è stata attestata con perizia del
giorno mese anno , effettuata dal seguente soggetto:

Cognome

Nome

Codice fiscale

La **sezione VI** va compilata solo nel primo esercizio a decorrere dal quale si applicano le disposizioni contenute nel D.M. 429/2001, con riferimento alla società estera controllata indicata nel rigo FC1, per dichiarare che i valori risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente (cosiddetti valori "di partenza") risultano conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi (casella 1), ovvero che ne sia stata attestata la congruità da uno o più soggetti di cui all'art. 11 del D.Lgs. 88/1992 (casella 2).

QUADRO RN



CODICE FISCALE

311

QUADRO RN

Redditi

Nel **quadro RN** vanno **riepilogati i redditi o le perdite dichiarati** dalle società o associazioni nei singoli quadri della dichiarazione modello Unico 2016 società di persone (RF, RG, RE, RA, RD RB, RT, RH, RL e RJ).

In particolare:

- le **società in nome collettivo e in accomandita semplice** dovranno indicare i redditi conseguiti desumibili dai quadri RF e RG rispettivamente nei righi RN1 (se in contabilità ordinaria) o RN2 (se in contabilità semplificata);
- le **società semplici e le associazioni** dovranno indicare i redditi conseguiti desumibili dai quadri RA, RB, RE, RD, RH, RL, RT rispettivamente nei righi da RN 3 a RN9.

Il **quadro RN** è composto da dieci riquadri:

- Redditi;
- Altri redditi;
- Reddito minimo;
- Perdite non compensate;
- Redditi derivanti da imprese estere partecipate;
- Oneri;
- Trust trasparente o misto;
- Agevolazioni;
- Trasferimento della residenza all'estero;
- Credito d'imposta per le erogazioni liberali a sostegno della cultura (art-bonus).

REDDITI

Redditi		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCONTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITA ILLUM.
RN1	Impresa in contabilità ordinaria	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	5
RN2	Impresa in contabilità semplificata	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	
RN3	Lavoro autonomo	1 0,00	2 0,00	3 0,00		
RN4	Terreni	Reddito dominicale imponibile 1 0,00	2 0,00		4 0,00	
		Reddito dominicale non imponibile 1-bis 0,00				
		Reddito agrario 1-ter 0,00				
RN5	Quadro RD	1 0,00	2 0,00			
RN6	Fabbricati	Reddito dei fabbricati imponibile 1 0,00				
		Reddito dei fabbricati non imponibile 1-bis 0,00				
RN7	Plusvalenze	1 0,00	2 0,00	3 0,00		
	Impresa	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	
RN8	Partecipazione					
	Associazione tra artisti e professionisti	1bis 0,00	2bis 0,00	3bis 0,00	4bis 0,00	
	Società semplice	1ter 0,00	2ter 0,00	3ter 0,00	4ter 0,00	
RN9	Capitale e diversi	1 0,00	2 0,00	3 0,00		
RN10	Riserve costituite prima della trasformazione (art. 170, comma 4)	1 0,00				
RN11	Soggetti a tassazione separata	1 0,00	2 0,00			

Società non operative

Le società in nome collettivo e in accomandita semplice che risultano non operative ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994 e dell' art. 2 commi 36-decies e 36-undecies del D.L. 138/2011, per determinare l'importo da indicare a rigo **RN1 e RN2 devono procedere al raffronto tra:**

- **l'ammontare di cui al rigo RS20 e quello indicato nel rigo RF66** maggiorato dell'importo di rigo RN10, in caso di soggetto in regime di contabilità ordinaria;
- **l'ammontare di cui al rigo RS20 e quello indicato nel rigo RG34**, maggiorato dell'importo di rigo RN10, in caso di soggetto in regime di contabilità semplificata.

Se tra i due termini posti a raffronto, **il primo risulta superiore al secondo, nella colonna 1 del rigo RN1 (o RN2) va riportato l'importo del rigo RS20** (reddito imponibile minimo), e le perdite non compensate non sono imputabili.

Nel caso in cui, invece, il primo termine risulti inferiore al secondo, nel rigo RN1 (o RN2) va riportato l'importo di rigo RF66 o RG34.

RN1: Impresa in contabilità ordinaria

		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCONTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITA ILLUM.
RN1	Impresa in contabilità ordinaria	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	

Nel **rigo RN1** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: il reddito (o la perdita) d'impresa in contabilità ordinaria;
- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite (ad esempio le ritenute su interessi attivi bancari);
- a **colonna 3**: le imposte pagate all'estero, comprese quelle derivanti da imposte figurative al netto delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da soggetti non residenti partecipati di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15, colonna 4;
- a **colonna 4**: i crediti d'imposta spettanti;
- a **colonna 5**: deve essere barrata la relativa casella nel caso di presenza di perdite in contabilità ordinaria riportabili senza limiti di tempo.

RN2: Impresa in contabilità semplificata

		1	2	3	4
RN2	Impresa in contabilità semplificata	,00	,00	,00	,00

Nel **rigo RN2** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: il reddito (o la perdita) d'impresa in contabilità semplificata;
- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite;
- a **colonna 3**: le imposte pagate all'estero, comprese quelle derivanti da imposte figurative al netto delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da soggetti non residenti partecipati di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15, colonna 4;
- a **colonna 4**: i crediti d'imposta spettanti.

RN3: Lavoro autonomo

		1	2	3
RN3	Lavoro autonomo	,00	,00	,00

QUADRO RN

Redditi

Nel **rigo RN3** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: il reddito (o la perdita) di lavoro autonomo;
- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite;



Nel caso in cui i soci o associati della società o associazione dichiarante abbiano acconsentito in maniera espressa a che le ritenute ad essi imputate, che residuano una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, siano utilizzate dalla società o associazione stessa in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24, nella colonna 2 va comunque riportato l'intero importo delle ritenute imputate ai soci o associati.

Al fine di evidenziare le ritenute riattribuite dai soci o associati alla società o associazione dichiarante, queste vanno riportate nel campo 12 del quadro RO e va, altresì, compilata la sezione IV del quadro RX.

- a **colonna 3**: le imposte pagate all'estero, comprese quelle derivanti da imposte figurative al netto delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da soggetti non residenti partecipati di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15, colonna 4;

RN4: Terreni

RN4	Terreni	Reddito dominicale imponibile	1	2	4
			,00	,00	,00
		Reddito dominicale non imponibile			
		1-bis	,00		
		Reddito agrario			
		1-ter	,00		

Nel **rigo RN4** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: il reddito dominicale imponibile dei terreni.
- a **colonna 1-bis**: il reddito dominicale non imponibile dei terreni;
- a **colonna 1-ter**: il reddito agrario dei terreni
- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite;
- a **colonna 4**: i crediti d'imposta spettanti.

RN5: Quadro RD

RN5	Quadro RD	1	2
		,00	,00

Nel **rigo RN5** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: il reddito da quadro RD (redditi di allevamento di animali e altre attività agricole);
- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite;

RN6: Fabbricati

RN6	Fabbricati	Reddito dei fabbricati imponibile	
		1	,00
		Reddito dei fabbricati non imponibile 1-bis	,00

Nel **rigo RN6** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: il reddito dei fabbricati;
- a **colonna 1-bis**: il reddito non imponibile dei fabbricati

RN7: Plusvalenze

RN7	Plusvalenze	1	,00	2	,00	3	,00

Nel **rigo RN7** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: le plusvalenze da quadro RT;
- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite;
- a **colonna 3**: le imposte pagate all'estero, comprese quelle derivanti da imposte figurative al netto delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da soggetti non residenti partecipati di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15, colonna 4.

RN8: Partecipazione

RN8	Partecipazione	Impresa	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Associazione tra artisti e professionisti	1bis	,00	2bis	,00	3bis	,00	4bis	,00
		Società semplice	1ter	,00	2ter	,00	3ter	,00	4ter	,00

Nel **rigo RN8** devono essere indicati i redditi di partecipazione distinti tra redditi di impresa, redditi di associazione tra professionisti, redditi di società semplice.

In particolare nel rigo RN8 devono essere indicati:

- a **colonna 1, 1bis, 1ter**: il reddito (o la perdita) di partecipazione;
- a **colonna 2, 2bis, 2ter**: le ritenute d'acconto;
- a **colonna 3, 3bis, 3ter**: le imposte pagate all'estero, comprese quelle derivanti da imposte figurative al netto delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da soggetti non residenti partecipati di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15, colonna 4;
- a **colonna 4, 4bis, 4ter**: i crediti d'imposta spettanti.

RN9: Capitale e diversi

RN9	Capitale e diversi	1	,00	2	,00	3	,00

Nel **rigo RN9** deve essere indicato:

- a **colonna 1**: i redditi di capitale e i redditi diversi;

- a **colonna 2**: le ritenute d'acconto subite;
- a **colonna 3**: le imposte pagate all'estero, comprese quelle derivanti da imposte figurative al netto delle imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da soggetti non residenti partecipati di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15, colonna 4.

RN10: Riserve costituite prima della trasformazione

RN10	Riserve costituite prima della trasformazione (art. 170, comma 4) ¹		,00

Nel **rigo RN10**, le società che risultano dalla trasformazione di una società soggetta all'Ires in società non soggetta, devono indicare l'ammontare delle riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5, dell'art. 47 del Tuir da imputare ai soci qualora si verifichino le ipotesi di cui all'art. **170, comma 4, lett. a) e b), del Tuir**.

In particolare tali riserve devono essere imputate ai soci:

- nel periodo d'imposta nel quale vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se iscritte in bilancio dopo la trasformazione con indicazione della loro origine;
- nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, se tali riserve sono state iscritte in bilancio senza indicazione della loro origine o non sono state iscritte.

L'imputazione ai soci va effettuata anche nel caso in cui le società di persone, che derivano da un'operazione di trasformazione effettuata nel 2015, compilino il quadro RG, dal momento che le riserve non sono ricostituite in mancanza del bilancio. Tale imputazione va effettuata anche dalle società di persone risultanti da trasformazione effettuata negli anni precedenti che nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione hanno variato il regime di determinazione del reddito, passando da quello "ordinario" a quello "semplificato" di cui all'art. 66 del Tuir.

RN11: Soggetti a tassazione separata

RN11	Soggetti a tassazione separata	¹	,00	²	,00

Nel **rigo RN11**, vanno indicati i redditi soggetti a tassazione separata dichiarati nel quadro RM, ad eccezione dei redditi attribuiti alla società dal soggetto che detiene una partecipazione in soggetti non residenti di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir, da indicare nel rigo RN15.

ALTRI REDDITI

RN12	Importo rigo RQ28, col. 1, sez. VI-B	¹	,00	Plusvalenza non reinvestita (Start-up)	
				²	,00
				³	,00

Nel rigo **RN12** deve essere riportato l'importo di cui **al quadro RQ, sezione VI-B, rigo RQ28, colonna 1**. Tale rigo interessa i soggetti che hanno effettuato un'operazione straordinaria ed hanno deciso di avvalersi dell'agevolazione prevista dall'art. 15, comma 10 del D.L. 185/2008.

Tali contribuenti, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 16% hanno riallineato i maggiori valori attribuiti in bilancio ad avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali.

In particolare quindi nel rigo RN12 deve essere indicato l'importo del rigo RQ28, colonna 1, sia nel caso in cui l'impresa abbia optato per il riallineamento delle singole divergenze (e va indicato l'importo dei maggiori valori rilevanti ai fini dell'irpef) sia nel caso in cui l'impresa abbia optato per il riallineamento del valore complessivo delle divergenze (indicando l'importo totale del riallineamento ai fini Irpef).

Nel **rigo RN12** devono essere indicate anche le plusvalenze non reinvestite (start up) nel caso di decadenza dall'agevolazione di cui all'art. 3 del D.L. 112/2008.

REDDITO MINIMO

RN13 Reddito minimo

,00

Il **rigo RN13** deve essere compilato solo nel caso in cui il dichiarante e/o i soggetti partecipati siano risultati non operativi in base a quanto previsto dall'art. 30 della L. 724/1994 e dall'art. 2 commi 36-decies e 36-undecies del D.L. 138/2011.

In particolare, le società in nome collettivo e in accomandita semplice devono riportare il maggiore tra:

- il reddito minimo di cui al rigo RS20;
- il reddito minimo imputato dai soggetti partecipati, pari al minor importo tra quello risultante dal rigo RF58 colonna 1 e dal rigo RF66 ovvero pari al minor importo tra quello risultante dal rigo RG26 colonna 1 e dal rigo RG34.

Il **rigo RN13** deve essere compilato altresì dalle associazioni tra artisti e professionisti, dalle società semplici e dai soggetti ad essi equiparati che detengono una partecipazione in società non operative, riportando l'importo del rigo RH7, colonna 1.

PERDITE NON COMPENSATE

RN14 Perdite non compensate

Perdite in contabilità semplificata

1 ,00

Perdite in contabilità ordinaria

2 ,00

Perdite illimitate

(di cui 3 ,00)

Nel **rigo RN14**:

- a **colonna 1**, va indicato l'importo delle perdite non compensate risultante dal rigo RG 28, colonna 1, ovvero del rigo RH12 colonna 1;
- a **colonna 2**, va indicato l'importo delle perdite non compensate risultante dal rigo RF60, colonna 1, ovvero dal rigo RH9, colonna 1;
- a **colonna 3**, va indicato l'ammontare delle perdite di cui alla colonna 2, utilizzabili senza limiti di tempo.

Nel rigo RN14 devono essere riportate anche le perdite in contabilità ordinaria provenienti dal quadro RH, pari alla differenza, se positiva, tra l'importo di rigo RH8 e quello di rigo RH7, colonna 2 (in assenza di compilazione della colonna 1 del predetto rigo), al netto dell'importo utilizzato nella colonna 1 del rigo RD15.

Detto ammontare va indicato nella colonna 2 e, qualora illimitatamente riportabile, anche nella colonna 3. Gli importi evidenziati nel rigo RN14 non devono essere preceduti dal segno "-".

REDDITI DERIVANTI DA IMPRESE ESTERE PARTECIPATE

Redditi derivanti da imprese estere partecipate	RN15	REDDITO		IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ANNO		IMPOSTE SUL REDDITO DEGLI ANNI PRECEDENTI		IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO SUGLI UTILI DISTRIBUITI	
		1		2		3		4	
			,00		,00		,00		,00

Nel **rigo RN15**:

- a **colonna 1**, va indicato il totale dei redditi del soggetto non residente partecipato (artt. 167 e 168 del Tuir) da imputare ai soci;
- a **colonne 2** vanno indicate le imposte sul reddito dell'anno pagate dal soggetto non residente;
- a **colonna 3** vanno indicate le imposte sul reddito degli anni precedenti pagate dal soggetto non residente;
- a **colonna 4** vanno indicate le imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti dal soggetto non residente.

ONERI

Oneri	RN16						
		Art. 15, comma 3, TUIR		Recupero patrimonio edilizio 50%	Acquisto mobili 50%	Adozione misure antisismiche 65%	,00
		1	,00	2	,00	3	,00
		4	,00	5	,00	6	,00
		7	,00	8	,00	9	,00
		10	,00	11	,00	12	,00
		13	,00	14	,00	15	,00

RN16: Oneri deducibili

Il **rigo RN16** deve essere compilato dalle **società semplici e soggetti equiparati**, e vanno indicati gli oneri e le spese, sostenuti direttamente dalla società, deducibili dal reddito complessivo dei singoli soci.

In particolare, tra gli oneri di cui all'art. 10, comma 3, del Tuir, sostenuti dalla società, devono essere indicati:

- le somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali;
- i contributi destinati alle organizzazioni non governative;
- le indennità per perdita di avviamento corrisposte per legge al conduttore in caso di cessazione della locazione degli immobili urbani adibiti ad usi diversi da quelli di abitazione.

RN17: Oneri detraibili

Il **rigo RN17** deve essere compilato **dalle società semplici e soggetti equiparati**, e vanno indicati gli oneri e le spese, sostenuti dalla società o associazione, per i quali la norma tributaria prevede una detrazione d'imposta.

In **colonna 1**, vanno indicati gli oneri di cui all'art. 15, comma 3, del Tuir, sostenuti direttamente dalla società dichiarante, nonché la quota degli oneri sostenuti dalle società semplici ed equiparate nelle quali la società dichiarante partecipa.



Per gli oneri di cui alle lett. h) ed i) vanno escluse le erogazioni che danno diritto al credito d'impresa di cui all'art. 1 del D.L. 83/2014.



Tra gli oneri di cui all'art. **15, comma 3 del Tuir**, rientrano:

- **interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione pagati in dipendenza di **prestiti e mutui agrari**;
- **interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione pagati in dipendenza di **mutui ipotecari su immobili** stipulati anteriormente al 1 gennaio 1993, nel limite di **2.065,83 euro**;
- **interessi passivi**, oneri accessori e quote di rivalutazione pagati in dipendenza di mutui stipulati nel 1997 per effettuare **interventi di manutenzione, restauro e ristrutturazione degli edifici**;
- **spese sostenute per la manutenzione, protezione e restauro** di beni soggetti a regime vincolistico, nella misura rimasta effettivamente a carico della società;
- **erogazioni liberali in denaro** o valore normale dei beni ceduti gratuitamente in base ad apposita convenzione, a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali e territoriali, di enti o istituzioni pubbliche che senza scopo di lucro promuovono attività di studio e ricerca di rilevante valore culturale e artistico;
- **erogazioni liberali in denaro**, per un importo non superiore al **2%** del reddito complessivo dichiarato a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni, associazioni legalmente riconosciute che svolgono senza scopo di lucro attività nel settore dello spettacolo;
- **erogazioni liberali in denaro** per un importo non superiore a 2.065,83 euro a favore delle Onlus e di popolazioni colpite da calamità pubblica o da altri interventi straordinari;
- **erogazioni liberali** alle società di mutuo soccorso per un importo non superiore a **1.291,14 euro**;
- **erogazioni liberali in denaro** per un importo non superiore al **30% del reddito complessivo** dichiarato a favore della società di cultura la Biennale di Venezia;
- erogazioni liberali in denaro, nel limite di **2.065,83 euro** a favore delle associazioni di promozione sociale.

- in **colonna 2**, va indicato il totale delle **spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio** per le quali spetta la **detrazione d'imposta del 50%** e corrisponde al totale determinato al quadro **RP, rigo RP31, colonna 2**;
- in **colonna 3**, va indicato il totale delle **spese per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici per le quali spetta la detrazione d'imposta del 50%** e corrisponde al totale determinato al quadro **RP, rigo RP31, colonna 3**;
- in **colonna 4** va indicato il totale delle **spese per l'adozione di misure antisismiche** per le quali spetta la **detrazione d'imposta del 65%** di cui al **quadro RP, rigo RP31, colonna 4**;
- nelle **colonne da 5 a 11** devono essere indicate le **spese sostenute nel 2015** per interventi finalizzati al risparmio energetico di edifici esistenti, per le quali l'art. 1, commi da 344 a 349, della L. 296/2006 (Finanziaria 2007), prevede una detrazione dall'imposta lorda, **per le spese sostenute nell'anno 2015 del 65%** entro il limite massimo di detrazione previsto per ciascuna tipologia di intervento effettuato.

L'art. 1 comma 48 della L. 220/2010 ha previsto che la detrazione debba essere **ripartita in dieci quote annuali di pari importo**.

In particolare:

- in **colonna 5** va indicato l'importo delle spese documentate relative ad interventi **di riqualificazione energetica di edifici esistenti**, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% per cento rispetto ai valori richiesti. Rientrano in tale tipo di intervento la sostituzione o l'installazione di climatizzazione invernale anche con generatori di calore non a condensazione, con pompe di calore, con scambiatori per teleriscaldamento, con caldaie a biomasse, gli impianti di cogenerazione, rigenerazione, gli impianti geotermici e gli interventi di coibentazione non aventi le caratteristiche indicate richieste per la loro inclusione negli interventi descritti ai punti successivi, il riscaldamento, la produzione di acqua calda, interventi su strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti).
Per gli interventi realizzati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, l'indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non deve essere superiore ai valori definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 18 marzo 2008;
- in **colonna 6** va indicato l'importo delle spese documentate relative ad interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti **strutture opache verticali, strutture opache orizzontali** (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi che rispettino i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m²K, definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 18 marzo 2008;
- in **colonna 7** va indicato l'importo delle spese documentate relative **all'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda** per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università;
- in **colonna 8** va indicato l'importo delle spese documentate relative ad interventi di **sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione** e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione. Dal 1° gennaio 2008 rientra in tale tipologia anche la sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di pompa di calore ad alta efficienza ovvero con impianti geotermici a bassa entalpia;
- in **colonna 9** va indicato l'importo delle spese sostenute per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.
- in **colonna 10** va indicato l'importo delle spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al D.Lgs. 331/2006;
- in **colonna 11** va indicato l'importo delle spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatore di calore alimentate da biomasse combustibili;
- in **colonna 12** va indicato l'importo complessivo degli investimenti agevolati in Start-up a vocazione sociale e ad alto valore tecnologico, di cui al rigo RS124.

- in **colonna 13**, va indicato l'importo delle spese sostenute per i **canoni di affitto dei terreni agricoli** entro il **limite di 80 euro** per ciascun ettaro preso in affitto e fino a un massimo di 1.200 euro annui, per i quali è riconosciuta una detrazione del 19% dal comma 1-quinquies.1. dell'art. 16 del Tuir.

TRUST TRASPARENTE O MISTO

Trust trasparente o misto - importi ricevuti	Crediti di imposta sui fondi comuni di investimento		Crediti per imposte pagate all'estero		Altri crediti		Ritenute	
	1		2		3		4	
RN18		,00		,00		,00		,00
	Eccedenze di imposta		Acconti versati		Imposte delle controllate estere			
	5	,00	6	,00	7	,00		

Nel **rigo RN18**, vanno indicati gli importi trasferiti alla società dichiarante da Trust trasparenti o misti ai sensi dell'art. 73, comma 2, del Tuir, di cui la stessa è beneficiaria.

In particolare, vanno indicati:

- in **colonna 1**, il credito d'imposta derivante dalla partecipazione agli OICVM e a fondi comuni di investimento;
- in **colonna 2**, i crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero;
- in **colonna 3**, l'ammontare complessivo degli altri crediti di imposta;
- in **colonna 4**, l'ammontare delle ritenute d'acconto;
- in **colonna 5**, l'eccedenza Ires trasferita alla società dal Trust;
- in **colonna 6**, l'ammontare degli acconti Ires versati dal Trust per la parte trasferita alla società dichiarante.
- in **colonna 7**, ai fini della fruizione del credito d'imposta di cui all'art. 3 del decreto legislativo n. 147 del 2015, relativamente a utili conseguiti o plusvalenze realizzate in esercizi anteriori a quello in cui il trust risulta trasparente, l'ammontare delle imposte assolate dalle società partecipate residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, del Tuir, sugli utili maturati durante il periodo di possesso delle partecipazioni, in proporzione degli utili conseguiti o delle partecipazioni cedute.

AGEVOLAZIONI

Agevolazioni	Deduzioni Start up					
	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo
RN19	1	2	3	4	5	6
		,00		,00		,00
RN20	Detrazioni Start up					
	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formatione	Importo
	1	2	3	4	5	6
		,00		,00		,00
RN21	ACE					,00

I **righe RN19 e RN20**, riguardano gli **incentivi fiscali** per l'**investimento in start-up innovative** previsti dall'art. 29 del D.L. 179/2012.

In particolare nel rigo RN19 vanno indicate, secondo il periodo di formazione, le eccedenze di deduzione:

- trasferite alla società dichiarante in caso di trasformazione di società di capitali in società di persone;
- trasferite alla società dichiarante, beneficiaria, incorporante o risultante dalla fusione, indicate nel rigo RV46.

QUADRO RN

Trasferimento della residenza all'estero

Nel rigo RN20 vanno indicate, secondo il periodo di formazione, le eccedenze di detrazione:

- trasferite alla società dichiarante in caso di trasformazione di società di capitali in società di persone;
- trasferite alla società dichiarante, beneficiaria, incorporante o risultante dalla fusione, indicate nel rigo RV46.

Nel rigo RN21 va indicato l'importo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio indicato nel rigo RS45, colonna 7, eccedente quello utilizzato in deduzione dal reddito di impresa.

TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA ALL'ESTERO

Trasferimento della residenza all'estero	RN22	Plusvalenza unitaria		Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	
		1	2	1	2

Nel **rigo RN22** vanno indicati gli importi delle plusvalenze determinate a seguito del trasferimento della residenza all'estero ai sensi dell'art. 166 del Tuir. In particolare, nelle colonne 1 e 2 del presente rigo vanno indicati, rispettivamente, gli importi di colonne 1 e 2 del rigo TR5.

CREDITO D'IMPOSTA PER LE EROGAZIONI LIBERALI A SOSTEGNO DELLA CULTURA (ART BONUS)

Credito d'imposta per le erogazioni liberali a sostegno della cultura (Art bonus)	RN23	Plusvalenza unitaria		Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	
		1	2	1	2



La **Legge di Stabilità 2016** modificando l'art. 1, comma 1, DL n. 83/2014, ha stabilito che il credito d'imposta a favore dei soggetti (persone fisiche, società, ecc.) che effettuano erogazioni liberali in denaro a sostegno della cultura (**c.d. "Art – Bonus"**) spetta:

- a **regime** (in luogo del triennio 2014 – 2016);
- nella **misura del 65%** delle erogazioni effettuate (in precedenza **65%** per le erogazioni effettuate nei 2 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2013 e **50%** per le erogazioni effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015).

ASPETTI GENERALI

Il Decreto "Cult-Turismo", **D.L. 83/2014** ha introdotto, tra le altre agevolazioni, anche un **credito d'imposta spettante ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a sostegno della cultura, detto "art – bonus"**.

Tale credito d'imposta è riconosciuto per le erogazioni liberali in danaro effettuate:

- a sostegno di **interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici**, anche nel caso siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi;

- a **sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica** (musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici e complessi monumentali), delle fondazioni lirico sinfoniche e dei teatri di tradizione;
- per la **realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti** di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

La **C.M. 24/E/2014** ha fornito interessanti chiarimenti in merito alle modalità applicative del credito d'imposta.

Soggetti beneficiari

La misura agevolativa è riconosciuta a **tutti i soggetti** (persone fisiche, professionisti, imprenditori società enti commerciali e non commerciali), indipendentemente **dalla natura e dalla forma giuridica**, che effettuano le erogazioni liberali a sostegno della cultura previste dalla norma in commento.

Misura del credito d'imposta

Il **credito d'imposta** spetta nella **misura** del **65%** delle erogazioni liberali in denaro effettuate in ciascun periodo d'imposta.

Il credito d'imposta spetta entro specifici **limiti** quali:

- **15% del reddito imponibile** se l'erogazione è effettuata dalle **persone fisiche ed dagli enti che non svolgono attività commerciale**.



Tra le persone fisiche rientrano i soggetti individuati dall'art. 2 del Tuir, cioè, le persone fisiche residenti e non **residenti nel territorio dello Stato**, a condizione che **non svolgano attività d'impresa** (dipendenti, pensionati, titolari di reddito di lavoro autonomo, titolari di redditi di fabbricati...).

Il credito di imposta viene riconosciuto nel limite prevista del **15% del reddito imponibile** anche agli **enti che non svolgono attività d'impresa** (enti non commerciali, residenti e non residenti, che non svolgono alcuna attività commerciale e società semplici). Nel caso di **società semplici**, il credito di imposta spetta ai **singoli soci** nella stessa proporzione prevista nell'articolo 5 del Tuir ai fini della imputazione del reddito.

- **5 per mille dei ricavi ai titolari di reddito d'impresa**

Ai fini dell'individuazione dei **titolari di reddito di impresa**, cui il credito d'imposta spetta nel limite del 5 per mille dei ricavi, si deve fare riferimento alla definizione fornita dall'art. 55 del Tuir:

“sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali” sia in forma individuale che collettiva.

Ai fini della quantificazione del limite del **5 per mille dei ricavi annui**, si fa riferimento ai ricavi di cui all'art. 85 e all'art 57 del Tuir.



Rientrano, quindi, in tale categoria sia **le persona fisica che svolgono attività commerciale** (imprenditori individuali) sia **le società e gli enti che svolgono attività commerciale** (società commerciali, enti commerciali ed enti non commerciali che esercitano, anche marginalmente, attività commerciale).

Gli imprenditori individuali e gli enti non commerciali che esercitano **anche attività**

commerciale usufruiscono del credito di imposta con le modalità ed i limiti previsti per i titolari di reddito di impresa (5 per mille dei ricavi) **se effettuano le erogazioni liberali nell'ambito dell'attività commerciale**; tali soggetti applicano invece il regime agevolativo in esame con le modalità ed i limiti previsti per le persone fisiche e gli enti che non esercitano attività commerciale (15% del reddito imponibile) **se effettuano erogazioni liberali nell'ambito della loro attività personale o istituzionale**. Il credito di imposta spetta, nel limite del 5 per mille dei ricavi, anche alle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di **imprese non residenti**.

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito di imposta è ripartito in **tre quote annuali** di pari importo.

In merito alle **modalità di utilizzo** la C.M.24/E/2014 ha precisato che:

- le **persone fisiche e gli enti non commerciali** che non svolgono attività commerciale non potendo utilizzare tale credito in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs 241/1997 possono fruire del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi. In particolare, tali soggetti iniziano a fruire della **prima quota annuale del credito di imposta** (nella **misura di un terzo dell'importo maturato**) nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'**erogazione liberale**, ai fini del versamento delle imposte sui redditi. La quota annuale non utilizzata può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale.
- i **soggetti titolari di reddito di impresa**, utilizzano il credito di imposta, a **scomputo dei versamenti** dovuti e da effettuarsi mediante il modello di pagamento **F24**, nei **limiti di un terzo della quota maturata**, a partire dal **1° giorno del periodo di imposta successivo** a quello di effettuazione delle erogazioni liberali. La quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il **limite massimo di fruibilità del credito** e, in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, l'**ammontare residuo** potrà essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito. Per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il riferimento alla "ripartizione in tre quote annuali di pari importo", deve intendersi in concreto riferito ai tre periodi di imposta di utilizzo del credito.

Relativamente ai **limiti di utilizzo del credito di imposta** in esame:

- il credito non è soggetto ai limiti previsti dall'art. 1, comma 53 della L. 244/2007 e **può essere utilizzato per importi superiori ad euro 250.000**;
- al credito **non si applica** neanche il **limite generale di compensabilità di crediti** di imposta e contributi di cui all'art. 34 della L. 388/2000, pari a **700.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2014**;
- al credito in esame, non si applica neanche la limitazione di cui all'art. 31 del D.L. 78/2010, che prevede un divieto di compensazione F24 dei crediti relativi alle imposte erariali in **presenza di debiti iscritti a ruolo**, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

Rilevanza del credito d'imposta

L'Art-Bonus:

- non concorre alla formazione **della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi**, comprese le relative addizionali regionale e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'Irap;
- non rileva ai fini della **determinazione della quota di interessi passivi** deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir;

- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir;
- va indicato nel **quadro RU** del modello Unico.

Adempimenti

Per quanto concerne le modalità di effettuazione delle liberalità in denaro, viene precisato, come già indicato nella **R.M. 133/E/2007**, che l'erogazione può essere effettuata avvalendosi esclusivamente di uno dei seguenti sistemi di pagamento:

- banca;
- ufficio postale;
- carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali devono comunicare al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, **mensilmente, l'ammontare delle erogazioni ricevute** nel mese di riferimento, provvedendo, inoltre, a dare **pubblica comunicazione di tale ammontare**, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite un'apposita pagina dedicata nei propri siti web istituzionali, nonché in un apposito portale, gestito dallo stesso Ministero.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Al **rigo RN23** va indicato l'ammontare del credito maturato nel periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione da imputare ai soci, corrispondente al 65% delle erogazioni liberali effettuate nel periodo d'imposta.



- Il credito d'imposta relativo alle erogazioni liberali effettuate da soggetti titolari di reddito d'impresa **va esposto nel quadro RU**;
- le erogazioni liberali per le quali è riconosciuto il **credito d'imposta non danno diritto alle detrazioni** di cui all'art. 15, comma 1, lettere h) e i) del Tuir. Le detrazioni spettano, invece, per le erogazioni liberali che non rientrano nella disciplina del credito d'imposta, come ad esempio l'erogazione per l'acquisto di beni culturali.

IL PROSPETTO DA RILASCIARE AI SOCI O ASSOCIATI

Sulla base dei dati risultanti dal **quadro RN**, dal **quadro RO**, nonché dal **quadro RS, RM, RU o RH**, la società o associazione deve rilasciare a ciascun socio o associato un prospetto da cui risultino la ragione sociale, la sede, il codice fiscale e il codice di attività desumibile dalla classificazione delle attività economiche (ATECO 2007), nonché l'eventuale iscrizione all'albo delle imprese artigiane.

Nel suddetto prospetto devono essere indicati:

- 1) i **dati identificativi** del socio o associato;
- 2) il **reddito (o la perdita)** dichiarato agli effetti dell'imposta personale nei righi da RN1 a RN12; in caso di perdita va precisato se trattasi di perdita in contabilità ordinaria riportabile negli esercizi successivi ma non oltre il quinto, ovvero riportabile senza limiti di tempo, ovvero se trattasi di perdita in contabilità semplificata. Con riferimento ai **redditi fondiari**, si precisa che:
 - al socio persona fisica che non detiene la partecipazione in regime di impresa va comunicato il reddito dominicale imponibile, il reddito dominicale non imponibile e il reddito agrario, tenen-

do conto degli importi indicati nel rigo RN4, rispettivamente nelle colonne 1, 1-bis e 1-ter, e di quelli indicati nel quadro RO, sezione II, campi 16 e 17;

- al socio diverso da persona fisica e al socio persona fisica che detiene la partecipazione in regime di impresa va comunicato il reddito agrario (tenendo conto dell'importo indicato nel rigo RN4, colonna 1-ter e di quello indicato nel quadro RO, sezione II, campo 17) e il reddito dominicale imponibile, quest'ultimo determinato tenendo conto dell'importo indicato nel rigo RN4, colonna 1, e di quello indicato nel quadro RO, sezione II, campi 13 e 16.

Relativamente ai redditi dei fabbricati, inoltre:

- al socio persona fisica che non detiene la partecipazione in regime di impresa va comunicato il reddito dei fabbricati imponibile e il reddito dei fabbricati non imponibile, tenendo conto degli importi indicati nel rigo RN6, rispettivamente nelle colonne 1 e 1-bis e di quello indicato nel quadro RO, sezione II, campo 15;
- al socio diverso da persona fisica e al socio persona fisica che detiene la partecipazione in regime di impresa va comunicato il reddito dei fabbricati imponibile, determinato tenendo conto dell'importo indicato nel rigo RN6, colonna 1, e di quello indicato nel quadro RO, sezione II, campo 14.

- 3) la **quota percentuale di partecipazione agli utili** spettante al socio o associato;
- 4) le **quote delle riserve di cui al rigo RN10** costituite prima della trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone, imputabili ai singoli soci;
- 5) qualora la società sia "**di comodo**" e/o detenga partecipazioni in società di comodo, le **quote di reddito minimo** di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modifiche, risultanti dal rigo RN13, nonché l'ammontare delle perdite non compensate risultante dal rigo RN14; va precisato se trattasi di perdita in contabilità ordinaria riportabile negli esercizi successivi ma non oltre il quinto, ovvero riportabile senza limiti di tempo, ovvero se trattasi di perdita in contabilità semplificata;
- 6) le **ritenute d'acconto e le imposte pagate all'estero**, indicando separatamente quelle effettivamente pagate da quelle figurative imputabili al singolo socio o associato. Al fine di consentire al socio di fruire del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero è necessario indicare: l'anno di percezione del reddito estero, l'ammontare del reddito prodotto in ciascun Stato estero e la relativa imposta pagata con riferimento alla quota di partecipazione del singolo socio. Per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabile organizzazione, va indicata l'imposta del periodo di competenza il cui pagamento avverrà a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo (art. 165, comma 5, del Tuir). Si precisa che le imposte figurative derivano da redditi prodotti nel territorio di Stati esteri sulla base di una apposita clausola contenuta nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. In questi casi, se gli Stati esteri hanno esentato in tutto o in parte tali redditi, ai soci spetta il credito per l'imposta estera come se questa fosse stata effettivamente pagata;
- 7) **distintamente per ciascun soggetto non residente** cui la società partecipa:
 - i dati indicati nei campi 1, 2 e 3 dei righi RS21 e RS22 del quadro RS;
 - la quota di reddito attribuibile al socio o associato di cui ai righi da RM11 a RM14;
 - le quote delle imposte pagate all'estero in via definitiva dai soggetti non residenti sul reddito prodotto nell'anno d'imposta 2015 assoggettato a tassazione separata;
 - le quote delle imposte pagate all'estero in via definitiva dai soggetti non residenti sul reddito prodotto negli anni di imposta precedenti assoggettato a tassazione separata;
 - le imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti che non concorrono alla formazione del reddito (per l'importo degli utili occorre fare riferimento agli importi esposti nel campo 4 dei righi RS21 e/o RS22 del quadro RS);
- 8) i **crediti d'imposta spettanti**;

- 9) le **quote degli oneri deducibili** dal reddito complessivo del singolo socio, ai sensi dell'art. 10, comma 3, del Tuir;
- 10) le **quote degli oneri** per i quali è riconosciuta a ciascun socio **una detrazione d'imposta** ai sensi dell'art. 15, comma 3, del Tuir, e dell'art. 1, comma 4, del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1998, n. 30, nonché le spese sostenute per i canoni di affitto di terreni agricoli entro il limite di 80 euro per ciascun ettaro preso in affitto e fino a un massimo di 1.200 euro annui, per le quali è riconosciuta una detrazione del 19 per cento in favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali (decreto-legge n. 91 del 2014, art. 7);
- 11) le **spese sostenute per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica** degli edifici di cui all'art. 16-bis del Tuir per le quali è riconosciuta al socio una detrazione ai fini dell'Irpef nella misura del **50%**;
- 12) le **spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici** ad alta efficienza energetica di cui al comma 2 dell'art. 16 del decreto-legge n. 63 del 2013, per le quali è riconosciuta al socio una detrazione ai fini dell'Irpef nella misura del **50%**;
- 13) le **spese sostenute per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche** di cui al comma 1-bis dell'art. 16 del decreto-legge n. 63 del 2013, per le quali è riconosciuta al socio una detrazione dall'imposta lorda nella misura del **65%**;
- 14) le **spese sostenute per interventi finalizzati al risparmio energetico** di edifici esistenti, per le quali è riconosciuta a ciascun socio una detrazione dall'imposta lorda nella misura del **65%**;
- 15) la **quota di redditi soggetti a tassazione separata**, di cui al rigo RN11 del quadro RN, evidenziando la tipologia di reddito individuata nelle singole sezioni del quadro RM. Si ricorda che l'art. 1, comma 3, del D.L. 669 del 1996 ha previsto un versamento a titolo di acconto pari al 20 per cento delle imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata, ai sensi dell'art. 17 del Tuir, effettuato direttamente dai soci o associati in quanto redditi non soggetti alla ritenuta alla fonte. Pertanto, detti redditi devono essere separatamente indicati per ciascun socio;
- 16) il **criterio di determinazione del reddito adottato dalla società** (art. 56 o art. 66 del Tuir);
- 17) la **quota di reddito di lavoro autonomo** imputabile all'attività di ricerca e di docenza ed imponibile in capo all'associato nella misura prevista dall'art. 17 del D.L. 185 del 2008 e dall'art. 44 del D.L. 78 del 2010;
- 18) la **quota di reddito** relativa alle **indennità** spettanti per la **cessazione di rapporti di agenzia** delle società di persone che, per effetto dell'art. 17, lett. d), del Tuir, sono assoggettati a tassazione separata;
- 19) la **quota dei crediti d'imposta** non usufruiti dalla società dichiarante. Tali crediti devono essere esposti dal socio nella propria dichiarazione nel quadro RU del modello Unico 2015;
- 20) l'**ammontare del rendimento nozionale** del nuovo capitale proprio eccedente quello utilizzato in deduzione dal reddito d'impresa (rigo RN21);
- 21) l'**ammontare del rendimento nozionale** del nuovo capitale proprio utilizzato in deduzione dal reddito d'impresa;
- 22) l'**ammontare dei proventi e dei costi** derivanti dall'attività di noleggio in forma occasionale di imbarcazioni e navi da diporto assoggettati all'imposta sostitutiva di cui al comma 5 dell'art. 49-bis del d.gs. n. 171 del 2005; di tale importo i soci devono tenerne conto ai fini del calcolo dell'acconto relativo all'imposta sul reddito;
- 23) l'**ammontare della detrazione per investimenti in start-up** a vocazione sociale e/o in start-up innovative per i quali è prevista l'agevolazione di cui all'art. 29 del D.L. 179 del 2012 (rigo RN17, col. 10);
- 24) l'**ammontare della detrazione per investimenti in start-up** a vocazione sociale e/o in start-up innovative non più spettante, in caso di decadenza dalla agevolazione;
- 25) le **eccedenze di deduzioni residue**, distinte per periodo di formazione, per investimenti in start-up innovative, trasferite alla società dichiarante a seguito di operazioni straordinarie (rigo RN19);

- 26) le **eccedenze di detrazioni residue**, distinte per periodo di formazione, per investimenti in start-up innovative, trasferite alla società dichiarante a seguito di operazioni straordinarie (rigo RN19);
- 27) gli **importi della plusvalenza** unitariamente determinata e di quella sospendibile e/o rateizzabile, a seguito del trasferimento della residenza all'estero ai sensi dell'art. 166 del Tuir;
- 28) l'**ammontare del reddito esente prodotto nelle ZFU** evidenziato nell'apposito prospetto del quadro RS, nonché l'ammontare delle eventuali perdite indicate nelle colonne da 4 a 8 del rigo RS134 e riportate nel rigo RN14;
- 29) l'**ammontare del credito d'imposta riconosciuto per le erogazioni liberali a sostegno della cultura** (Art bonus), indicato nel rigo RN23;
- 30) con riferimento al credito d'imposta di cui all'art. 3 del decreto legislativo n. 147 del 2015, le imposte assolate dalla società partecipata estera sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione. Al fine di consentire al socio di fruire del credito d'imposta è necessario indicare: l'anno di conseguimento degli utili e/o di realizzo delle plusvalenze, l'ammontare degli utili conseguiti e/o delle plusvalenze realizzate relativi alle partecipazioni in ciascuna controllata estera e le relative imposte assolate dalle stesse con riferimento alla quota di partecipazione del singolo socio. Va indicata, altresì, l'imposta del periodo di competenza il cui pagamento avverrà a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo (art. 165, comma 5, del Tuir).



APPROFONDIMENTO INTERVENTI PER IL RISPARMIO ENERGETICO



La Legge Finanziaria **per l'anno 2015**, Legge n. 190/2014 ha disposto la **proroga** della detrazione del **65%** delle spese sostenute **fino al 31/12/2015** per gli **interventi di riqualificazione energetica**. Per gli interventi **su parti comuni condominiali** la detrazione per le spese di riqualificazione energetica spetta nella misura del **65% se sostenute nel periodo 06/06/2013 – 31/12/2015**; rispetto alle precedenti disposizioni è stato uniformato il periodo agevolato per tali interventi a quelli eseguiti su singole unità immobiliari.

Inoltre la **detrazione del 65%** spetta anche **alle spese sostenute nell'anno 2015 per l'acquisto e la posa in opera di:**

- **schermature solari** ex Allegato M, D.Lgs. 311/2006 nel **limite di detrazione massima pari ad euro 60.000**;
- **impianti di climatizzazione invernale** dotati di **generatori di calore alimentati da biomasse combustibili**, nel **limite di detrazione massima pari euro 30.000**.

la Legge di Stabilità per il 2015 ha poi **disposto l'aumento della ritenuta** sui pagamenti effettuati con bonifico, dal 4% all' 8%.



- l'art. 1, commi 344-347 della **L. 296/2006** ha introdotto specifiche agevolazioni fiscali per la realizzazione di interventi finalizzati al risparmio energetico effettuati su edifici esistenti;
- le disposizioni attuative dell'agevolazione in esame sono state emanate con il Decreto Interministeriale del 19/02/2007 (poi modificate con il Decreto Interministeriale 07/04/2008 e con il Decreto Interministeriale 06/08/2009) dal Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico;
- l'art. 1, commi 20-24 della **L. 244/2004**, finanziaria per il 2008, ha disposto la proroga per gli anni 2008, 2009, 2010 delle agevolazioni fiscali per il risparmio energetico;
- il **D.L. 185/2008** ha introdotto poi una serie di novità in merito all'agevolazione in esame, in particolare ha disposto l'obbligo di presentare una comunicazione all'Agenzia delle entrate nel caso di lavori che si protraggono per più di un periodo di imposta e nuove regole di rateizzazione della detrazione.
- la **L. 99/2009** ha introdotto delle semplificazioni in merito alla documentazione richiesta per determinate tipologie di interventi;
- la **L. 220/2011** ha prorogato anche per l'anno 2011 l'agevolazione fiscale in oggetto, modificando tuttavia la ripartizione delle rate (10 rate in luogo delle 5 previste fino al 2010);
- interessanti chiarimenti sono stati forniti poi con la **C.M. 21/E/2010**, con la quale l'Agenzia delle entrate ha fornito precisazioni in merito alla possibilità di correggere la documentazione da inviare all'Enea dopo la chiusura dei lavori;
- la disciplina in oggetto è stata poi modificata dal **D.L. 70/2011** che ha eliminato l'obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura mentre il **D.L. 138/2011** ha disposto la riduzione della ritenuta a titolo di acconto che gli operatori quali le banche e le poste devono operare sui bonifici effettuati dai contribuenti (dal 10% al 4%);
- il **D.L. 201/2011** ha infine **prorogato l'agevolazione anche per l'anno 2012;**
- **l'art. 11 del D.L. 83/2012 apportando alcune modifiche alla disciplina dell'agevolazione ha disposto la proroga fino al 30 giugno 2013.**

Il D.L. 63/2013 ha disposto la proroga dell'agevolazione al 31/12/2013 innalzando la percentuale di detrazione dal 55% al 65%.

- il **D.L. 63/2013, "Decreto energia"** pubblicato nella **G.U. n. 130 del 5 giugno 2013** ha disposto la **proroga** della detrazione spettante per le spese di riqualificazione energetica degli edifici sostenute **fino al 31/12/2013 e l'innalzamento della stessa al 65% (in luogo del 55%).**

Nel corso dell'iter di conversione sono state poi apportate alcune modifiche al Decreto Legge in esame, ed in particolare **la detrazione del 65%** è stata estesa anche agli interventi, **inizialmente esclusi**, di **sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza** ed **impianti geotermici a bassa entalpia**, nonché interventi di sostituzione di **scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore** dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

La **Legge di Stabilità per il 2014**, Legge n.147/2013 ha ulteriormente prorogato l'agevolazione in questione al **31/12/2014** nella misura **del 65%** (per gli interventi su parti comuni condominiali fino al 30/06/2015 nella misura del 65%).

Infine, la **Legge di Stabilità 2015**, **Legge n. 190/2014** ha ulteriormente prorogato al **31 dicembre 2015** la

detrazione Irpef/Ires nella misura del **65%** prevista per gli interventi di riqualificazione energetica. Inoltre la detrazione del **65%** spetta anche alle spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di:

- **schermature solari** Allegato M, D.Lgs. 311/2006 sostenute nel periodo 1/1/2015 – 31/12/2015, nel limite di detrazione massima di euro 60.000;
- **climatizzazione invernale** con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute nel periodo 1/1/2015 – 31/12/2015 nel limite di detrazione massima di euro 30.000.

Inoltre, per gli interventi su **parti comuni condominiali** la detrazione per le spese di riqualificazione energetica spetta nella misura del **65%** se sostenute nel periodo **06/06/2013 – 31/12/2015**; rispetto alle precedenti disposizioni è stato uniformato il periodo agevolato per tali interventi a quelli eseguiti su singole unità immobiliari.

A decorrere dal **1 gennaio 2015** poi, è stata **aumentata la ritenuta sui bonifici** effettuati per i quali intendono beneficiare della detrazione per risparmio energetico, passando **dal 4% all'8%**.

Un'ulteriore novità è stata introdotta dall'art. 12 del D.Lgs. 175/2014, che ha eliminato **l'obbligo di inviare la comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi d'imposta**.



La Legge di Stabilità 2016 ha ulteriormente prorogato al **31 dicembre 2016** la detrazione Irpef/Ires nella misura del **65%** prevista **per gli interventi di riqualificazione energetica, compresi gli interventi su parti comuni condominiali** o che interessano tutte le unità immobiliari di cui si compone il condominio.

La medesima detrazione del 65% spetta anche alle spese sostenute **nel periodo dal 1/1/2015 al 31/12/2016** per l'acquisto e la posa in opera di:

- schermature solari, nel limite di detrazione massima di euro 60.000;
- climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, nel limite di detrazione massima di euro 30.000.

Inoltre è stata estesa **la detrazione del 65%** anche alle spese sostenute per **l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali** per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative, volti ad **aumentare la consapevolezza dei consumi energetici** da parte degli utenti e a **garantire un funzionamento** efficiente degli impianti. Tali dispositivi devono:

- a. mostrare attraverso canali multimediali i **consumi energetici**, mediante la fornitura periodica dei dati;
- b. mostrare le **condizioni di funzionamento correnti** e la temperatura di regolazione degli impianti;
- c. **consentire l'accensione, lo spegnimento e la programmazione** settimanale degli impianti da remoto.

Infine, il comma 74 della Legge di Stabilità 2016 ha previsto:

- per le spese sostenute dal 1.1.2016 al 31.12.2016;
- per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali;

i soggetti "incapienti" di cui all'articolo 11, comma 2, e all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del Tuir, in luogo di beneficiare della detrazione, possono optare per **la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi agevolabili**; un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di Stabilità dovrà definirne le modalità.

SOGGETTI AMMESSI

La platea di soggetti ammessi alla detrazione del **55% - 65%** è molto ampia e non è limitata alle sole persone fisiche.

Possono usufruire della detrazione tutti i contribuenti residenti e non residenti, anche se titolari di reddito d'impresa, che possiedono a qualsiasi titolo l'immobile oggetto di intervento.

In particolare rientrano **nell'ambito soggettivo** di applicazione della detrazione:

- persone fisiche: privati, imprenditori e lavoratori autonomi;
- società di persone;
- società di capitali;
- società semplici e associazioni tra professionisti;
- enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale.

Tali soggetti possono fruire della detrazione a condizione che **sostengano** le spese e che queste **siano rimaste a loro carico** e che **possiedano o detengano** l'immobile sulla base di un titolo idoneo ovvero:

- **diritto di proprietà** (proprietario o nudo proprietario);
- **diritto reale di godimento** (usufruttuario, titolare del diritto d'uso o di abitazione);
- **socio di cooperativa a proprietà divisa**;
- contratto di locazione;
- comodato;
- socio di cooperativa a proprietà indivisa.



- **Possono beneficiare della detrazione** anche i soggetti **non residenti** a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari (**C.M. 36/E/2007**);

- possono fruire della detrazione anche i **familiari (di cui all'art. 5 D.P.R. 917/1986) che convivano con il possessore o detentore dell'immobile**

oggetto dell'intervento, a condizione che:

- sostengano le spese per la realizzazione dei lavori;
- la convivenza sussista fin da quando iniziano i lavori.

In tali circostanze è necessario che i lavori siano eseguiti su immobili che appartengano all'ambito "privatistico", quelli nei quali si può esplicitare la convivenza, e non in relazione ai lavori eseguiti su immobili strumentali all'attività d'impresa, arte o professione.

- Secondo quanto indicato nella **R.M. 340/2008** i **titolari di reddito d'impresa** possono fruire della detrazione solo con riferimento ai fabbricati strumentali da essi utilizzati nell'esercizio della loro attività imprenditoriale.
- **Non** potranno usufruire della detrazione dell'agevolazione le imprese di costruzione, ristrutturazione edilizia e vendita per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica **su immobili merce (R.M. 303/E/2008)**.
- La **C.M. 20/E/2011** ha precisato che è ammessa la detrazione in capo ai soggetti esercenti arti e professioni per interventi che possono riguardare sia **immobili abitativi che immobili strumentali all'esercizio dell'attività**. In particolare viene ribadito che anche nel caso di utilizzo promiscuo dell'immobile è possibile fruire della detrazione del 55% in relazione alle spese sostenute per i suddetti interventi che siano state dedotte, nella misura consentita, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio dell'attività professionale.

LEASING

Si ha diritto all'agevolazione anche quando **il contribuente** finanzia la realizzazione dell'intervento di riqualificazione energetica **mediante un contratto di leasing**; in tale circostanza la detrazione spetta al contribuente stesso (**utilizzatore**) e si calcola sul **costo sostenuto dalla società di leasing**. Non hanno rilievo i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore.



INTERVENTI ESEGUITI SU IMMOBILI STRUMENTALI PRESSO I QUALI È SVOLTA L'ATTIVITÀ

Nella **C.M. 11/E/2014** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'agevolazione in esame spetta anche ad imprenditori individuali o società che eseguono in proprio un intervento su un immobile strumentale.

Tendo presente infatti che:

- già con la **C.M. 36/E/2007** è stato specificato che l'agevolazione in esame, a differenza di quanto previsto per la detrazione relativa agli interventi di ristrutturazione edilizia – che compete per i soli edifici residenziali – **interessa i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale, anche rurale, ivi compresi gli immobili strumentali**;
- nella **C.M. 121/E/1998** (con riferimento alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio) era stato precisato che, **sussistendo gli altri presupposti**, la detrazione compete anche per **gli interventi realizzati in economia** con riferimento ai costi imputabili all'intervento (quali, ad esempio, i materiali acquistati o prelevati dal magazzino quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione dell'intervento, la mano d'opera diretta, i costi industriali imputabili all'intervento) in base alla corretta applicazione dei principi contabili,

l'Agenzia arriva alla **conclusione** che: *“con riferimento al quesito posto – concernente la possibilità di fruire della detrazione da parte di imprese individuali e società per interventi (installazione di caldaie e infissi esterni) realizzati in proprio su immobili strumentali presso i quali è svolta l'attività – si osserva che la normativa di riferimento non prevede ostacoli al riconoscimento della detrazione nell'ipotesi prospettata, ammettendo al beneficio i soggetti in precedenza indicati per particolari tipologie di interventi realizzati su immobili dagli stessi posseduti o detenuti”*.

CESSIONE O DONAZIONE DELL'IMMOBILE

Nel caso di **trasferimento per atto tra vivi** (sia per donazione che vendita) **dell'immobile residenziale** nel quale sono stati effettuati gli interventi, le quote di detrazione residue **possano essere attribuite al soggetto acquirente**, salvo diverso accordo tra le parti.

La parti possono scegliere che le quote di detrazione residue rimangano in capo al venditore (o al donante) o vengano trasferite in capo all'acquirente (o donatario); in caso di mancato accordo il diritto alla detrazione viene automaticamente trasferito all'acquirente/donatario.

TRASFERIMENTO DELL'INQUILINO O DEL COMODATARIO

La cessazione dello stato di locazione o comodato non fa venire meno il diritto alla detrazione **in capo all'inquilino o al comodatario che hanno eseguito gli interventi oggetto della detrazione**, i quali continueranno quindi a fruirne fino alla conclusione del periodo di godimento.

DECESSO DEL BENEFICIARIO DELLA DETRAZIONE

In tale situazione **il diritto viene trasferito agli eredi** a decorrere dall'anno in cui è avvenuto il decesso e in proporzione alle quote spettanti.

In caso di decesso dell'avete diritto la detrazione si trasmette per intero esclusivamente **all'erede che conservi la detenzione materiale diretta del bene** la quale sussiste (come precisato nella C.M. 24/E/2004) se l'erede può disporre del bene immediatamente e liberamente anche se tale bene non è stato adibito ad abitazione principale.

Per quanto riguarda **il coniuge che ha rinunciato all'eredità** e mantiene il solo diritto di abitazione, **la rinuncia all'eredità fa venir meno la condizione** di erede e pertanto **non** può usufruire delle residue quote di detrazione.

EDIFICI INTERESSATI

L'agevolazione può riguardare interventi effettuati su immobili, o parti di immobili **già esistenti** (pertanto **sono esclusi** dal beneficio fiscale i lavori effettuati su **edifici in fase di costruzione o edifici non ancora costruiti**) appartenenti a **qualunque categoria catastale e indipendentemente dalla destinazione** (sia abitativa, produttiva o commerciale e anche rurale).

La prova dell'esistenza dell'edificio può essere fornita dall'**iscrizione dello stesso in catasto**, o dalla **richiesta di accatastamento** per immobili non censiti o dal **pagamento dell'ICI (IMU)**.

**PRESENZA DELL'IMPIANTO DI RISCALDAMENTO**

La C.M. 36/E/2007 ha precisato che per poter beneficiare dell'agevolazione gli edifici devono essere già dotati di impianto di riscaldamento che deve essere presente anche negli ambienti interessati agli interventi (tranne quando si installano pannelli solari); la R.M. 215/E/2009 ha chiarito che la **condizione richiesta di esistenza** di un impianto di riscaldamento è da ritenersi **soddisfatta** anche in presenza di **tre camini e una stufa** poiché trattasi di apparecchi fissi e con una potenza nominale uguale o superiore a 15 kw.

Infine la C.M. 21/E/2010 ha precisato che nel caso in cui si voglia realizzare un intervento in un edificio formato **da più unità immobiliari** di cui solo alcune dotate di **riscaldamento preesistente** l'agevolazione spetta solo per le spese sostenute su **tali unità immobiliari**. È necessario utilizzare **un criterio proporzionale** e scomputare dall'intera spesa sostenuta la parte relativa alle unità immobiliari già dotate di riscaldamento.

RISTRUTTURAZIONE CON DEMOLIZIONE E RICOSTRUZIONE

Nel caso di **ristrutturazioni con demolizione e ricostruzione** dell'immobile si può accedere al beneficio purché venga rispettata la volumetria di quello precedente non rilevando ai fini della detrazione il rispetto dell'originaria sagoma.

RISTRUTTURAZIONE CON AMPLIAMENTO

La C.M. 39/E/2010 ha precisato che non spetta la detrazione quando si effettua un intervento di demolizione e ricostruzione con ampliamento mentre è ammessa la detrazione solo per le spese sostenute per la parte pre esistente in caso di **ristrutturazione dell'immobile esistente, senza demolizione ma con ampliamento**.

RISTRUTTURAZIONE CON FRAZIONAMENTO

Se a seguito di **un intervento di ristrutturazione** si effettua **un frazionamento** dell'unità immobiliare con conseguente aumento del numero delle unità stesse, **l'agevolazione è possibile** solo se viene realizzato un impianto termico **centralizzato per tutte le nuove unità**.

TIPOLOGIE DI INTERVENTI AGEVOLABILI

Gli interventi che possono essere oggetto di agevolazione sono espressamente indicati ai commi 344, 345, 346, 347 dell'art. 1 della L. 296/2006.

In particolare:

NORMA	INTERVENTO
COMMA 344	INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE GLOBALE ENERGETICA
COMMA 345	INTERVENTI SULL'INVOLUCRO DEGLI EDIFICI PER LA RIDUZIONE DELLA TRASMITTANZA TERMICA
COMMA 346	INSTALLAZIONE DI PANNELLI SOLARI
COMMA 347	SOSTITUZIONE DI IMPIANTI DI CLIMATIZZAZIONE INVERNALE

Con il **D.M. del 19 febbraio 2007** (successivamente modificato dal decreto 7 aprile 2008) sono stati individuati gli interventi ammessi all'agevolazione; il **D.L. 63/2013** non ha sostanzialmente modificato il novero degli interventi detraibili. In sede di conversione al decreto la detrazione **del 65%** è stata nuovamente estesa anche agli interventi (inizialmente esclusi) di sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza ed impianti geotermici a bassa entalpia, nonché interventi di sostituzione di caldaie tradizionali con caldaie a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

La Legge di Stabilità 2015 ha previsto la detrazione del **65%** anche per le spese, documentate e rimaste a carico del contribuente sostenute per l'acquisto e la posa in opera di:

- **schermature solari** ex Allegato M, D.Lgs. 311/2006 sostenute nel periodo 1/1/2015 – 31/12/2015, nel limite di detrazione massima pari a 60.000 euro;
- **climatizzazione invernale** con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute nel periodo 1/1/2015 – 31/12/2015 nel limite di detrazione massima pari a 30.000 euro.

Nel seguente schema vengono riepilogate le tipologie di interventi oggetto di agevolazioni:

RIF. NORMATIVO	DESCRIZIONE ESEMPI
Comma 344	INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA si intendono quelli diretti alla riduzione del fabbisogno di energia primaria necessaria per soddisfare i bisogni connessi ad un uso standard dell'edificio che permettono di conseguire un indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori indicati nelle tabelle di cui all'allegato C del D.M. del 19/2/2007 . Per gli interventi realizzati a partire dall'anno 2008, l'indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non deve essere superiore ai valori definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008 – Allegato A .

Non viene identificata una specifica tipologia di interventi agevolabili: deve trattarsi tuttavia di interventi strutturali che permettono un risparmio energetico mediante una minore dispersione del calore quali ad esempio:

- la sostituzione o l'installazione di impianti di climatizzazione invernale anche con generatori di calore non a condensazione, con pompe di calore, con scambiatori per tele-riscaldamento, con caldaie a biomasse;
- gli impianti di cogenerazione, rigenerazione;
- gli impianti geotermici;
- gli interventi di coibentazione.

Come precisato nella C.M. 36/E/2007: nel caso di interventi che abbiano i requisiti richiesti per beneficiare della detrazione anche in applicazione di altri riferimenti normativi, il contribuente deve optare per una delle agevolazioni indicando il riferimento normativo nella documentazione che deve essere inviata all'Enea.

Comma 345

INTERVENTI SULL'INVOLUCRO DI EDIFICI ESISTENTI:

Sono tali gli interventi su edifici esistenti o parti di essi relativi a **strutture opache verticali (pareti), strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), nuove finestre comprensive di infissi**, a condizione che siano rispettati i **requisiti richiesti di trasmittanza termica U**, espressa in W/m²K, definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico **dell'11 marzo 2008** e successivamente modificati dal decreto 6 gennaio 2010.

Ad esempio rilevano le spese sostenute per:

- fornitura e posa in opera di materiale coibente nelle strutture esistenti;
- fornitura e posa in opera di materiali ordinari, anche per la realizzazione, demolizione e successiva ricostruzione di elementi costruttivi;
- fornitura e posa in opera di nuove finestre, comprensive di infissi;
- l'integrazione e/o la sostituzione dei vetri esistenti.

R.M. 475/E/2008: la detrazione spetta anche per la sostituzione del **portone d'ingresso** (assimilabile ad una porta-finestra) a condizione che vengano rispettati i requisiti di trasmittanza termica richiesti dalla normativa.

C.M. 21/E/2010: anche la sostituzione **del classico portone d'ingresso** (non assimilabile ad una porta finestra) rientra tra le spese agevolabili, a condizione che si tratti di serramenti che delimitano l'involucro riscaldato dell'edificio verso l'esterno o verso locali non riscaldati e risultano rispettati gli indici di trasmittanza termica richiesti per la sostituzione delle finestre..

INFISSI

Gli **infissi** sono comprensivi anche delle strutture accessorie che hanno effetto sulla dispersione di calore, tra cui scuri o persiane o che risultino strutturalmente accorpate al manufatto come ad esempio, cassonetti incorporati nel telaio dell'infisso.



La **semplice sostituzione degli infissi** o il rifacimento dell'involucro degli edifici, qualora questi siano originariamente già conformi agli indici richiesti, **non consente di fruire della detrazione** poiché il beneficio è teso ad agevolare gli interventi da **cui consegue un risparmio energetico**. In questo caso, è necessario quindi che, a seguito dei lavori, tali indici di trasmittanza termica si riducano ulteriormente: il tecnico che redige l'asseverazione deve perciò specificare il valore di trasmittanza originaria del componente su cui si interviene e asseverare che successivamente all'intervento la trasmittanza dei medesimi componenti sia inferiore o uguale ai valori prescritti.



A decorrere dall'anno 2015 viene riconosciuta la detrazione, sempre nella misura massima di euro 60.000 anche per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di schermature solari elencate nell'allegato M del D.Lgs. 331/2006.

Comma 346

PANNELLI SOLARI PER LA PRODUZIONE DI ACQUA CALDA

Sono agevolabili le spese sostenute **per l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda** sia per usi domestici che industriali o per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università.

È necessario tuttavia che vengano rispettati i seguenti requisiti:

- i pannelli solari e i bollitori impiegati devono essere garantiti per almeno cinque anni;
- i pannelli solari devono disporre di una certificazione di qualità conforme alle norme UNI EN 12975 o UNI EN 12976 rilasciato da un laboratorio accreditato;
- gli accessori e i componenti elettrici ed elettronici devono essere garantiti per almeno due anni;
- l'installazione dell'impianto deve essere conforme ai manuali di installazione dei principali componenti.

Sono ammesse in detrazione anche le spese per:

- installazione di sistemi termodinamici a concentrazione solare utilizzati per la sola produzione di acqua calda;
- installazione di sistemi termodinamici finalizzati alla produzione combinata di energia elettrica e di energia termica, limitatamente alla parte riferibile alla produzione di energia termica. In questo caso come precisato **nella R.M. 12/E/2011** la quota di spesa detraibile può essere determinata in misura percentuale sulla base del rapporto tra l'energia termica prodotta e quella complessivamente sviluppata dall'impianto.

Comma 347

IMPIANTI DI CLIMATIZZAZIONE INVERNALE

Per interventi **di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale** si intendono quelli concernenti la sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale esistenti con **impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione**.

Per fruire dell'agevolazione è necessario sostituire gli impianti preesistenti e installare le caldaie a condensazione: non godono dell'agevolazione né l'installazione di sistemi di climatizzazione invernale in edifici che ne erano sprovvisti, né, se effettuata nel 2007 la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con generatori di calore ad alto rendimento, ma diversi dalle caldaie a condensazione.

Dal 2008 l'agevolazione è ammessa anche per la sostituzione di impianti di riscaldamento con impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza ed impianti geotermici a bassa entropia.

Dal 1 gennaio 2012, inoltre, la detrazione è stata estesa alle spese per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.



Per queste ultime due tipologie di interventi il D.L. 63/2013 aveva inizialmente escluso la proroga della detrazione al 31 dicembre 2013. La legge di conversione del decreto (L. 90/2013) ha però soppresso tale esclusione, con effetto dalla data di entrata in vigore del decreto - 6 giugno 2013 - e non dalla data di entrata in vigore della legge di conversione - 4 agosto 2013 (come precisato nella **C.M.**

29/E/2013).

Sono agevolabili anche le seguenti tipologie di interventi:

- trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianto di climatizzazione invernale centralizzato con contabilizzazione del calore;
- trasformazione degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore.

Nella **C.M. 21/E/2010** è stato chiarito che per l'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato in un fabbricato in cui solo tre appartamenti sono già dotati di un impianto di riscaldamento, la detrazione del 55% può essere riconosciuta solo limitatamente alla parte di spesa imputabile alle unità nelle quali tale impianto era presente.



A decorrere dall'anno 215 viene riconosciuta la detrazione, sempre nella misura massima di euro 30.000 anche per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di climatizzazione invernale dotati di generatore di calore alimentato da biomasse combustibili.



NUOVI INTERVENTI AGEVOLABILI - LEGGE DI STABILITÀ 2016

La L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) ha esteso la **detrazione del 65%** anche alle spese sostenute per **l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali** per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative, volti ad **aumentare la consapevolezza dei consumi energetici** da parte degli utenti e a **garantire un funzionamento** efficiente degli impianti. Tali dispositivi devono:

- a. mostrare attraverso canali multimediali i **consumi energetici**, mediante la fornitura periodica dei dati;
- b. mostrare le **condizioni di funzionamento correnti** e la temperatura di regolazione degli impianti;
- c. **consentire l'accensione, lo spegnimento e la programmazione** settimanale degli impianti da remoto.

SPESE AMMESSE IN DETRAZIONE

Sono detraibili:

- le **spese per prestazioni professionali** necessarie sia per **la realizzazione dell'intervento** sia per **l'acquisizione delle certificazioni energetica** necessaria per fruire del beneficio;
- le **spese inerenti i lavori effettuati**;
- **spese per le opere edilizie** funzionali all'intervento destinato al risparmio energetico.

In particolare poi con riferimento agli specifici interventi:

Per gli **interventi finalizzati alla riduzione della trasmittanza termica** sono invece detraibili le spese riguardanti:

- a) interventi che comportino una riduzione della trasmittanza termica "U" degli **elementi opachi** costituenti l'**involucro edilizio**, comprensivi delle opere provvisorie e accessorie, attraverso
 - la fornitura e la messa in opera di **materiale coibente** per il miglioramento delle **caratteristiche termiche** delle strutture esistenti;
 - la fornitura e la messa in opera di **materiali ordinari**, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
 - la demolizione e la ricostruzione dell'elemento costruttivo;
- b) interventi che comportino una riduzione della trasmittanza termica "U" delle **finestre, comprensive degli infissi**, attraverso:
 - il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti con la fornitura e la posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso;
 - il miglioramento delle caratteristiche termiche dei componenti vetrati esistenti, con integrazioni e sostituzioni;
- c) interventi impiantistici concernenti la **climatizzazione invernale e/o la produzione di acqua calda**, attraverso:
 - la **fornitura e la posa in opera** di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonché delle opere idrauliche e murarie necessarie per la realizzazione a regola d'arte di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze, anche in integrazione con impianti di riscaldamento;
 - lo **smontaggio e la dismissione dell'impianto** di climatizzazione invernale esistente, parziale o totale, la **fornitura e la posa in opera** di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, delle opere idrauliche e murarie necessarie per la sostituzione a regola d'arte di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione. Negli interventi ammissibili sono compresi, oltre a quelli relativi al generatore di calore, anche gli eventuali interventi sulla rete di distribuzione, sui sistemi di trattamento dell'acqua, sui dispositivi di controllo e di regolazione, nonché sui sistemi di emissione.

PAGAMENTO DELLE SPESE

Per i contribuenti persone fisiche **non titolari di reddito d'impresa** le spese sostenute sono detraibili sulla base **del principio di cassa**; vanno pertanto considerate **le spese effettivamente pagate nel 2013**; il pagamento delle spese per le quali viene richiesta la detrazione deve essere effettuato **tramite bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- la causale del versamento;
- il codice fiscale del contribuente beneficiario della detrazione;
- il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del soggetto in favore del quale il bonifico è effettuato.

Per i **soggetti titolari di reddito d'impresa** le spese sono detraibili secondo il **principio di competenza**, seguendo le indicazioni di cui all'art. 109 del Tuir; tali soggetti possono eseguire i pagamenti delle spese anche con modalità diverse dal bonifico bancario o postale (assegno bancario).



- Nel caso dell'imprenditore individuale il principio di competenza è applicabile per interventi effettuati su immobili relativi all'attività d'impresa; se gli interventi agevolati sono effettuati su immobili privati si dovrà applicare il principio di cassa.

RITENUTA D'ACCONTO SUI BONIFICI

L'art. 25 del D.L. 78/2010 convertito con la L. 122/2010 ha imposto l'applicazione di **una ritenuta d'acconto del 10%** ai beneficiari dei bonifici bancari e postali effettuati dai contribuenti per ottenere le detrazioni d'imposta. La norma mira a combattere l'evasione e l'elusione fiscale da parte degli artigiani, lavoratori autonomi e aziende che effettuano i lavori di ristrutturazione negli edifici esistenti e che danno diritto alle detrazioni.

Il "sostituto di imposta", cioè **il soggetto che opera la ritenuta** e la versa all'erario non è però il committente dei lavori, ma le banche o le Poste alle quali arrivano i bonifici in accredito. Saranno dunque questi soggetti a dover:

- **operare le ritenute d'acconto** con obbligo di rivalsa all'atto dell'accreditamento dei pagamenti;
- **versare all'erario la ritenuta d'acconto** entro il giorno 16 del mese successivo, utilizzando il modello F24 (codice tributo 1039);
- **rilasciare**, a chiusura dell'anno fiscale, **la certificazione della ritenuta effettuata**, la quale potrà essere scomputata dalle imposte sul reddito.

La C.M. 40/E/2010 ha fornito una serie di chiarimenti in merito alle modalità applicative di tale adempimento:

- la ritenuta, effettuata dalla banca o dalle Poste, incide esclusivamente sull'imponibile della fattura e non sull'Iva. Dunque, rispetto al totale di ogni bonifico, **il sostituto d'imposta dovrà incorporare l'iva: la ritenuta d'acconto va operata sul totale del bonifico decurtato dell'iva forfetizzata nella misura del 20%**. Essendo infatti diverse le aliquote a cui vanno assoggettati i diversi interventi, l'Agenzia delle entrate indica che ci si debba sempre riferire all'aliquota più alta, e cioè al 20%.
- **nel caso in cui il corrispettivo sia già assoggettato ad una ritenuta d'acconto** (ad esempio i compensi di professionisti o i soggetti che forniscono prestazioni ai condomini) la circolare stabilisce che: *"al fine di evitare che le imprese e i professionisti che effettuano prestazioni di servizi o cessioni di beni per interventi di ristrutturazione edilizia o di riqualificazione energetica subiscano sullo stesso corrispettivo più volte il prelievo alla fonte, dovrà essere applicata la sola ritenuta del 10% prevista dal predetto decreto legge n. 78 del 2010"*;
- **nel caso di pagamenti effettuati in valuta estera**, la ritenuta d'acconto va operata sugli importi convertiti in euro sulla base del cambio di cui all'art. 9, comma 2 del Tuir;
- la ritenuta deve essere operata anche su bonifici accreditati su c/c in Italia intestati a soggetti non residenti i quali potranno o scomputare la ritenuta subito dall'imposta eventualmente dovuta o chiederne il rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973.



Il D.L. 98/2011 è intervenuto modificando l'art. 25 del D.L. 78/2010 ed ha disposto la riduzione della ritenuta d'acconto dall'originario 10% al 4%.

La disposizione ha effetto dalla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011; pertanto a decorrere dal **06/07/2011** sui pagamenti effettuati con bonifico bancario o postale relativi ai lavori per i quali l'ordinante intende beneficiare della detrazione del 36% ovvero del 55%, la banca/Posta è tenuta ad operare la ritenuta d'acconto **nella nuova misura del 4%**, calcolata sull'importo del bonifico decurtando l'Iva forfetariamente determinata.



Dal 1 gennaio 2015 la ritenuta operata dalle banche o poste è raddoppiata dal 4% all'8%.



BONIFICO CON CAUSALE ERRATA

La C.M. 11/E/2014 ha precisato che nell'ipotesi in cui l'indicazione nella causale del bonifico dei riferimenti normativi della detrazione per la riqualificazione energetica degli edifici in luogo di quella per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio sia dovuta a un mero errore materiale e non abbia pregiudicato l'applicazione della ritenuta d'acconto del 4%, la detrazione può comunque essere riconosciuta, nel rispetto degli altri presupposti previsti dalla norma agevolativa.

Alla stessa conclusione si perviene anche nel caso opposto in cui, per un errore materiale, nella causale del bonifico siano stati indicati i riferimenti normativi degli interventi di recupero del patrimonio edilizio in luogo di quelli della detrazione per la riqualificazione energetica degli edifici, fermo restando il rispetto dei presupposti per la fruizione di quest'ultima detrazione.

SPESE PAGATE TRAMITE FINANZIAMENTO

Se i lavori sono stati pagati da una società finanziaria che ha concesso un finanziamento al contribuente, quest'ultimo potrà ugualmente richiedere l'agevolazione, in presenza degli altri presupposti, a condizione che:

- la società che concede il finanziamento paghi l'impresa che ha eseguito i lavori con **bonifico bancario o postale** da cui risultino tutti i dati previsti dalla legge (causale del versamento con indicazione degli estremi della norma agevolativa, codice fiscale del soggetto per conto del quale è eseguito il pagamento, numero di partita Iva del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato);
- il **contribuente sia in possesso della ricevuta del bonifico** effettuato dalla società finanziaria al fornitore della prestazione.

Ai fini della detrazione, l'anno di sostenimento della spesa sarà quello di effettuazione del bonifico da parte della finanziaria.

LIMITI DI SPESA E RIPARTIZIONE DELLA DETRAZIONE

In materia di interventi di riqualificazione energetica la principale novità del D.L. 63/2013 è stata, oltre alla proroga dell'agevolazione al 31/12/2013, l'innalzamento dell'aliquota per la detrazione dal 55% al 65%.

La Legge di Stabilità 2015 ha prorogato l'agevolazione al 31/12/2015 confermando l'aliquota potenziata al 65%.



L'Agenzia ha precisato che l'utilizzo dell'espressione "**spese sostenute**", senza aver introdotto altre condizioni volte a circoscrivere l'applicazione della più elevata aliquota del 65% in relazione **alla data di avvio degli interventi**, comporta che ai fini dell'imputazione delle stesse occorre fare

riferimento:

- **per le persone fisiche**, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali **al criterio di cassa** e, quindi, alla **data dell'effettivo pagamento**, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono;
- **per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali** al criterio di competenza e, quindi, **alla data di ultimazione della prestazione**, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

L'Agenzia ricorda che i medesimi principi devono essere applicati anche per quanto riguarda la verifica del sostenimento delle spese entro il 31 dicembre 2013, termine finale previsto dal comma 1 dell'art. 14 del decreto, ovvero entro il 30 giugno 2014, per gli interventi su edifici condominiali indicati al successivo comma 2 .

L'art. 14 comma 3 della **Legge di conversione al D.L. 63/2012** prevede l'applicazione per quanto compatibili delle disposizioni di cui agli artt. 1 comma 24 della Legge n. 244/2007 e 29, comma 6 del D.L. 185/2008 pertanto è confermata la soglia massima di detrazione spettante (di fatto si riduce il limite massimo di spesa agevolabile per i bonifici effettuati a decorrere dal 06/06/2013), come si evince dal seguente prospetto:

NORMA	TIPOLOGIA DI INTERVENTO	DETRAZIONE MASSIMA	LIMITE DI SPESA Detrazione 55% Fino al 5/06/2013	LIMITE DI SPESA Detrazione 65% Dal 06/06/2013
c. 344	interventi di riqualificazione globale energetica	100.000 €	181.818,18 €	153.846,15 €
c. 345	interventi sull'involucro degli edifici per la riduzione della trasmittanza termica	60.000 €	109.090,90 €	92.307,69 €
c. 346	installazione di pannelli solari	60.000 €	109.090,90 €	92.307,69 €
c. 347	sostituzione di impianti di climatizzazione invernale	30.000 €	54.545,45 €	46.153,85 €

TIPOLOGIA DI INTERVENTO	DETRAZIONE MASSIMA	LIMITE DI SPESA Fino al 31/12/2014	LIMITE DI SPESA 2015 Detrazione 65%
Acquisto e posa in opera di schermature solari ex Allegato M . DLgs n. 311/2006	€ 60.000	0	€ 92.307,69
Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili	€ 30.000	0	€ 46.153,85

Tale **principio è stato confermato** anche nella stessa **C.M. 29/E/2013** la quale ricorda che: “ *per le detrazioni in esame, diversamente da quelle per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del Tuir, è previsto un limite di importo detraibile, variabile in funzione dell'intervento agevolato, e non un limite di spesa ammissibile. Ne consegue che la maggiore aliquota del 65%, rispetto all'applicazione dell'aliquota del 55%, comporta nella sostanza una riduzione dei limiti massimi di spesa agevolabile*”.



La **Legge di Stabilità per il 2014, L. 147/2013** ha ulteriormente prorogato l'agevolazione in questione al **31/12/2014** nella misura **del 65%** (per gli **interventi su parti comuni condominiali fino al 30/06/2015 nella misura del 65%**) prevedendo poi per **l'anno 2015** la riduzione **dell'aliquota al 50%**

(per interventi su parti comuni condominiali l'aliquota al 50% si applica per le spese sostenute dal 01/07/2015 al 30/06/2016; mentre per **l'anno 2016** (per i condomini dal 01/07/2016) l'agevolazione sarà invece sostituita con la detrazione fiscale del 36% prevista per le spese relative alle ristrutturazioni edilizie.

Infine, la **Legge di Stabilità 2015, L. 190/2014** ha ulteriormente prorogato al **31 dicembre 2015** la detrazione Irpef/Ires nella misura del 65% prevista per gli interventi di riqualificazione energetica.

Inoltre la detrazione del 65% spetta anche alle spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di:

- schermature solari Allegato M D.Lgs. 311/2006 sostenute nel periodo 1/1/2015 – 31/12/2015, nel limite di detrazione massima di euro 60.000;
- climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute nel periodo 1/1/2015 – 31/12/2015 nel limite di detrazione massima di euro 30.000.

Inoltre, per gli interventi su **parti comuni condominiali** la detrazione per le spese di riqualificazione energetica spetta nella misura del **65%** se sostenute nel periodo **06/06/2013 – 31/12/2015**; rispetto alle precedenti disposizioni è stato uniformato il periodo agevolato per tali interventi a quelli eseguiti su singole unità immobiliari.



La **Legge di Stabilità 2016** ha ulteriormente prorogato al **31 dicembre 2016** la detrazione Irpef/Ires nella misura del **65%** prevista **per gli interventi di riqualificazione energetica**, compresi **gli interventi su parti comuni condominiali** o che interessano tutte le unità immobiliari di cui si compone il condominio.

La medesima detrazione del **65%** spetta anche alle spese sostenute **nel periodo dal 1/1/2015 al 31/12/2016** per l'acquisto e la posa in opera di:

- schermature solari, nel limite di detrazione massima di euro 60.000;
- climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, nel limite di detrazione massima di euro 30.000.

Inoltre è stata estesa **la detrazione del 65%** anche alle spese sostenute per **l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali** per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative, volti ad **aumentare la consapevolezza dei consumi energetici** da parte degli utenti e a **garantire un funzionamento** efficiente degli impianti.

DETRAZIONE 55% - 65% ED ALTRE AGEVOLAZIONI

La detrazione del 55%/65% **non è cumulabile con la detrazione** del 50%.

Se un contribuente sostiene una spesa che potrebbe fruire di entrambe le agevolazioni deve scegliere per quale agevolazione optare.



Come precisato dalla **R.M. 3/E/2010**: dal 1° gennaio 2009, la detrazione per gli interventi finalizzati al risparmio energetico non è cumulabile con altri contributi comunitari, regionali o locali, riconosciuti per i medesimi interventi, secondo quanto previsto dal D.Lgs. 115/2008.

A decorrere da tale data pertanto il contribuente deve scegliere se beneficiare della detrazione del 55% o dei contributi concessi.

Non rileva nemmeno che il contributo possa coprire solo parzialmente le spese sostenute.



La **detrazione del 65%** è compatibile con l'applicazione **dell'iva ridotta al 10%** su interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria ed è **cumulabile con la detrazione spettante per interessi passivi su mutui ipotecari** per acquisto o ristrutturazione dell'abitazione principale.



R.M. 207/E/2008 anche la tariffa incentivante prevista per l'installazione di impianti fotovoltaici è incompatibile con la detrazione del 55%.

La detrazione spettante per questa tipologia di spese deve essere **rateizzata**:

ANNI	NUMERO DI RATE
2008	numero di quote compreso tra 3 e 10
2009	5 rate
2010	5 rate
2011	10 rate
2012	10 rate
2013	10 rate
2014	10 rate
2015	10 rate

SPESE SOSTENUTE DA PIÙ SOGGETTI

Il **limite massimo di detrazione** spettante va riferito all'unità immobiliare e pertanto va suddiviso **tra i**

soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa, in ragione dell'importo effettivamente sostenuto.

Anche **per gli interventi condominiali** l'ammontare massimo di detrazione deve essere riferito a ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio, ad eccezione per le spese di riqualificazione energetica che si riferiscono all'intero edificio non a parti di esso.



Se sono stati realizzati più **interventi di risparmio energetico agevolabili**, il limite massimo di detrazione applicabile sarà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati.



ESEMPIO

Se sono stati installati dei pannelli solari, per i quali è previsto un importo massimo di detrazione di 60.000 euro, e sostituito l'impianto di climatizzazione invernale, per il quale la detrazione massima applicabile è di 30.000 euro, sarà possibile usufruire della detrazione massima di 90.000 euro.

Invece, il contribuente potrà richiedere una sola agevolazione quando effettua interventi caratterizzati da requisiti tecnici tali da poter essere ricompresi in due diverse tipologie. Questo accade, per esempio, quando sono stati realizzati interventi di coibentazione delle pareti esterne, inquadrabili sia nell'ambito della riqualificazione energetica dell'edificio sia in quello degli interventi sulle strutture opache verticali. In questa situazione il contribuente dovrà indicare nella scheda informativa da inviare all'Enea a quale beneficio intende fare riferimento.



Quando gli interventi realizzati consistono nella **prosecuzione di lavori** appartenenti alla stessa categoria effettuati in precedenza sullo stesso immobile, per il calcolo del limite massimo di detrazione bisogna tener conto anche delle detrazioni fruiti negli anni precedenti. Inoltre, per gli interventi in corso di realizzazione, la detrazione spetta comunque nel periodo d'imposta in cui la spesa è sostenuta, a condizione che il contribuente attesti che i lavori non sono ancora ultimati.

ADEMPIMENTI E DOCUMENTAZIONE NECESSARIA

I **soggetti che intendono usufruire dell'agevolazione fiscale del 55%/65%** sulle spese energetiche devono porre in essere una serie di adempimenti e devono acquisire, trasmettere e conservare specifica documentazione:



Non è necessario **per fruire dell'agevolazione fiscale** effettuare alcuna **comunicazione preventiva**: né al Centro Operativo di Pescara, né alla Asl per comunicare l'inizio dei lavori (a meno che tale adempimento non sia previsto dalle norme in materia di tutela della salute e di sicurezza sul luogo di lavoro).

- a) le **FATTURE** in cui sia indicato il costo della manodopera utilizzata per la realizzazione dell'intervento;



Nelle fatture emesse dal 14 maggio 2011 non è più necessaria l'indicazione del costo della manodopera (D.L. 70/2011).

- b) l'**ASSEVERAZIONE** di un tecnico abilitato che attesti la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici richiesti dalle specifiche norme (D.I. 19/02/2007 e D.I. 11/03/2008).



Se vengono eseguiti più interventi sullo stesso immobile l'asseverazione può fornire i dati e le informazioni richieste in modo unitario.

L'asseverazione può essere sostituita da una certificazione dei produttori se sono stati utilizzati beni con determinate caratteristiche energetiche per determinate tipologie di interventi quali:

- sostituzione di finestre ed infissi (comma 345);
- impianto di caldaie a condensazione con potenza inferiore a 100 Kw (comma 347).

In base alle nuove disposizioni introdotte dal **D.M. 6 agosto 2009**, l'**asseverazione non è necessaria se:**

- viene sostituita da **una dichiarazione** resa **dal direttore dei lavori** sulla conformità al progetto delle opere realizzate;
- se è **esplicitata** nella relazione tecnica prevista dall'art. 28, L. 10/1991 la quale attesti la rispondenza alle prescrizioni per il contenimento del consumo di energia degli edifici e relativi impianti termici da depositare presso le amministrazioni competenti insieme alla denuncia dei lavori, da parte del proprietario dell'immobile o di chi ne ha titolo.

- c) **il tecnico abilitato incaricato deve redigere anche L'ATTESTATO DI CERTIFICAZIONE ENERGETICA che contiene i dati relativi all'efficienza energetica dell'edificio.**

Tale attestazione deve essere prodotta successivamente all'esecuzione degli interventi, in base alle procedure indicate dalla normativa locale emanata dai Comuni o dalle Regioni. In assenza di tali procedure, dopo l'esecuzione dei lavori, può essere prodotto l'attestato di **"QUALIFICAZIONE ENERGETICA"**, in luogo di quello di "certificazione energetica" predisposto secondo lo schema riportato in allegato al D.I. del 19 febbraio 2007 come modificato dal D.I. del 7 aprile 2008 e dal D.I. del 6 agosto 2009.



Per gli interventi conclusi dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 non è richiesto l'attestato di qualificazione/certificazione energetica:

- per gli interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari;
- per gli interventi di installazione di pannelli solari.

L'art. 31 L. 99/2009 ha abolito l'obbligo di produrre l'attestato di certificazione/qualificazione energetica

per **gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale**. Per tali tipologie lavori, se eseguiti dal 19 agosto 2009, va acquisita la sola asseverazione del tecnico abilitato.

La **SCHEDA INFORMATIVA** (rilasciata dal tecnico abilitato) sugli interventi realizzati, che deve contenere:

- i dati identificativi del soggetto che ha sostenuto le spese;
- i dati dell'edificio su cui i lavori sono stati eseguiti;
- la tipologia di intervento eseguito ed il risparmio di energia che ne è conseguito, nonché il relativo costo, specificando quello delle spese professionali, e l'importo utilizzato per il calcolo della detrazione.



L'asseverazione, l'attestato di certificazione/qualificazione energetica e la scheda informativa devono essere rilasciati da **tecnici abilitati** alla progettazione di edifici ed impianti nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dalla legislazione vigente, iscritti ai rispettivi ordini e collegi professionali quali: ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi, dottori forestali e i periti agrari.

DOCUMENTAZIONE DA TRASMETTERE ALL'Enea

Entro **90 giorni** dalla fine dei lavori, devono essere trasmessi all'Enea (attraverso il sito internet www.acs.enea.it, ottenendo ricevuta informatica di presentazione) tramite la procedura "pratica riqualificazione energetica PRQ":

- **copia dell'attestato di certificazione energetica**, ovvero **dell'attestato di qualificazione energetica** (allegato A);
- la **scheda informativa** relativa agli interventi realizzati (allegato E e F).

È ammesso l'invio della documentazione in forma cartacea, entro 90 giorni dalla fine lavori a mezzo raccomandata con ricevuta semplice, qualora la complessità dei lavori eseguiti non trovi adeguata descrizione negli schemi resi disponibili dall'Enea.

Enea – Dipartimento ambiente cambiamenti globali e sviluppo sostenibile:

via Anguillarese 301, 00123, Santa Maria di Galeria (Roma).

deve essere specificato come riferimento:

- detrazioni fiscali - riqualificazione energetica.



Dato che per **gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale** realizzati dopo il 15 agosto 2009 non è più obbligatorio produrre l'attestato di qualificazione o certificazione energetica sarà sufficiente inviare/trasmettere all'Enea solo la scheda informativa relativa agli interventi realizzati.



APPROFONDIMENTO

RETTIFICA DELLA SCHEDA INFORMATIVA

La C.M. 21/E/2010 ha previsto la possibilità di **rettificare** la documentazione inviata all'Enea **anche oltre il termine di novanta giorni dalla fine dei lavori**, per eventuali errori commessi nella compilazione della scheda informativa.

Le ipotesi di errori più ricorrenti possono riguardare:

- **errori materiali** nella indicazione dei dati anagrafici del contribuente, dei dati identificativi dell'immobile oggetto di intervento, degli altri soggetti beneficiari della detrazione, delle spese conteggiate;
- **importi di spesa** indicati in misura non corrispondente a quella effettiva per sopravvenienza di sconti o abbuoni sul prezzo preventivato ovvero perché taluni costi hanno avuto manifestazione finanziaria successivamente all'invio della scheda.

L'Agenzia in particolare ha precisato, coerentemente con quanto già affermato in relazione alla comunicazione di inizio attività richiesta per la detrazione del 36 % in relazione agli interventi di recupero edilizio che **la correzione può avvenire mediante l'invio telematico di una nuova comunicazione, che annulli e sostituisca quella precedentemente trasmessa**. Il nuovo invio deve riguardare non solo la scheda informativa ma anche l'attestato di qualificazione energetica, ove richiesto, in relazione alla tipologia di intervento.

La **comunicazione in rettifica** della precedente deve essere inviata entro il **termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** nella quale la spesa può essere portata in detrazione, in modo da poter calcolare la detrazione sulle spese effettivamente sostenute nell'anno al quale la dichiarazione si riferisce.

In **caso di sconti o abbuoni** intervenuti successivamente all'invio della scheda informativa, **la detrazione compete solamente in relazione alle spese effettivamente sostenute**; pertanto, qualora vengano restituite somme per le quali in anni precedenti si è già fruito della detrazione, tali somme devono essere assoggettate a **tassazione separata** ex art. 17, comma 1, lett. *n-bis*, del D.P.R. 917/1986 (Tuir).

Non è necessario procedere alla rettifica della scheda informativa nell'ipotesi in cui sia stato indicato un nominativo diverso da quello dell'intestatario del bonifico o della fattura o non sia stato indicato che possono aver diritto alla detrazione più contribuenti. In questi casi, è sufficiente il contribuente che intende avvalersi della detrazione dimostri di essere in possesso dei documenti che attestano il sostenimento dell'onere e la misura in cui tale onere è stato effettivamente sostenuto.

Nella C.M. 20/E/2011 è stato inoltre precisato che:

- con riferimento alle schede informative inviate all'Enea per le **annualità 2007 e 2008**, **non è possibile rettificarne telematicamente il contenuto** in quanto le procedure informatiche implementate presso l'Enea ne consentono la correzione solo a partire dall'anno di imposta 2009. Tenuto conto di tale impossibilità, per gli anni di imposta 2007 e 2008, **il diritto dei contribuenti a fruire della detrazione del 55%** per le spese che non risultano dalla scheda informativa a suo tempo inviata **può essere riconosciuto se**, in sede di controllo formale delle relative dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973, il contribuente, oltre a dimostrare **di aver osservato tutti gli adempimenti posti a suo carico per la fruizione del beneficio, documenti anche le spese non risultanti dalla scheda originariamente inviata all'Enea**;
- l'eventuale detrazione delle spese sostenute nel 2009 che non risultano dalla **scheda informativa inviata all'Enea entro 90 giorni** dalla ultimazione dei lavori, e **per le quali non risulta effettuato telematicamente l'invio della scheda rettificativa**, deve considerarsi indebita, ed è quindi **causa di decadenza dell'agevolazione per la quota di spesa indicata**.

MANCATO INVIO DELLA COMUNICAZIONE

Nel caso di mancato invio della documentazione all'Enea entro i **90 giorni** dalla fine dei lavori l'Agenzia delle entrate nella C.M. 13/E/2013 ha precisato che è applicabile anche a tale tipologia di comunicazione la **"remissione in bonis"** di cui all'art. 2 comma 1 del D.L. 16/2012 a condizione che:

- a) il **contribuente abbia i requisiti sostanziali** richiesti dalle norme di riferimento;
- b) **effettui la comunicazione** ovvero **esegua l'adempimento richiesto** entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- c) **versi contestualmente l'importo** pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 (258 euro), secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista.

Nei casi in cui il contribuente o il tecnico incaricato **abbiano annullato l'invio della scheda informativa all'Enea**, le richieste **di detrazione annullate non possono ritenersi valide**. Tuttavia, precisa l'Agenzia l'invio della scheda all'Enea

può essere ripetuto **fino alla scadenza del termine dei 90 giorni** dalla data di conclusione dei lavori e che l'eventuale nuovo invio oltre i novanta giorni è comunque possibile alle condizioni di cui al richiamato art. 2, comma 1, del D.L. 16/2012.

Infine, nell'ipotesi in cui **la scheda informativa sia stata correttamente compilata**, ma il contribuente o il tecnico incaricato non abbiano proceduto all'invio della stessa, la richiesta di detrazione si considera valida solo se il mancato invio sia riconducibile a problemi tecnici del sistema informatico o, comunque, a cause imputabili all'Enea. L'invio della scheda all'Enea è sempre possibile fino alla scadenza del termine dei 90 giorni dalla data di conclusione dei lavori ovvero, oltre i 90 giorni, alle condizioni di cui al richiamato art. 2, comma 1, del D.L. 16/2012.

DOCUMENTI DA CONSERVARE

Per fruire dell'agevolazione fiscale è necessario conservare ed esibire, su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria la seguente documentazione:

- **l'asseverazione del tecnico abilitato;**
- **la ricevuta dell'invio della documentazione all'Enea;**
- **le fatture o le ricevute fiscali relative alle spese effettuate;**
- **le ricevute del bonifico attestante il pagamento** (nel caso di contribuenti non titolari di reddito d'impresa).



Nel caso in cui gli interventi **riguardino parti comuni di edifici** deve essere acquisita e conservata copia **della delibera assembleare** e della tabella **millesimale di ripartizione delle spese**.

Nel caso in cui le spese siano state effettuate dal **detentore dell'immobile** deve essere acquisita e conservata la dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori resa dal possessore.

INTERVENTI PER PIÙ PERIODI D'IMPOSTA

A partire dall'anno 2009, per effetto del disposto dell'art. 29, comma 6 del D.L. 185/2008 **nel caso in cui i lavori di riqualificazione energetica proseguano oltre il singolo periodo d'imposta** è necessario inviare un'apposita comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate **entro 90 giorni dal termine del periodo d'imposta** nel quale i lavori hanno avuto inizio.

Il modello di comunicazione, approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 maggio 2009 è disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.



Abolizione dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate

Con l'entrata in vigore del decreto sulle semplificazioni fiscali, D.Lgs. 175/2014 è stato eliminato l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate gli interventi che **proseguono oltre il periodo d'imposta**.

La cancellazione dell'obbligo di comunicazione riguarda:

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel 2014 in relazione a lavori che proseguiranno nel 2015;
- i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per le spese sostenute nel periodo d'imposta rispetto al quale il termine di 90 giorni scade e a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto sulle semplificazioni fiscali (13 dicembre 2014).

Nel caso in cui l'intervento si protragga per più periodi d'imposta, **il limite di spesa deve essere inteso complessivamente**: per interventi iniziati nel 2014 e terminati nel 2015, l'importo detraibile per l'anno 2015 va calcolato considerando la spesa complessiva.

Nel caso in cui i lavori si protraggano per più di due periodi d'imposta il modello deve essere inviato entro 90 giorni dal termine del periodo d'imposta nel quale sono state sostenute le spese per interventi non terminati nello stesso periodo.

La comunicazione quindi non deve essere effettuata:

- Se i lavori sono iniziati e conclusi nel medesimo periodo d'imposta;
- Se nel periodo d'imposta cui la comunicazione si riferisce non sono state sostenute spese.



La **C.M. 20/E/2011** ha precisato che le spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici è condizionata dalle regole di imputazione degli oneri e delle spese stabilite dal Tuir (principio di cassa in linea generale e di competenza per chi esercita attività d'impresa).

In particolare, se una persona fisica non imprenditore sostiene spese per interventi finalizzati al risparmio energetico, in ossequio al principio di cassa, porterà in **detrazione le spese sostenute e rimaste a carico nel 2010** nella dichiarazione **dei redditi relativa all'anno 2010** e **quelle sostenute e rimaste a carico nel 2011 nella dichiarazione dei redditi relativa al 2011**, anche se riferite ad un unico intervento che prosegue per diversi periodi di imposta (2010 e 2011).

Poiché a partire dall'anno 2011 le spese per interventi di risparmio energetico devono essere ripartite in dieci rate, anziché in cinque come previsto precedentemente, si rileva che le stesse, anche se riferite al medesimo intervento, dovranno essere rateizzate in base alla normativa vigente nell'anno di sostenimento dell'onere.

**OMESSO O TARDIVO INVIO**

C.M. 21/E/2010: dato che la norma non disciplina le ipotesi di mancato o irregolare assolvimento dell'adempimento, l'Agenzia ritiene che la mancata osservanza del predetto termine e l'omesso invio del modello non possano comportare la decadenza dal beneficio fiscale; sarà invece applicabile la sanzione in misura fissa (da 258 euro a 2.065 euro) prevista dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, per l'omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie.

ATTRIBUZIONE DELLA DETRAZIONE

SOCIETÀ DI PERSONE: la detrazione spetta al socio, che dovrà indicare nel quadro RP della propria dichiarazione dei redditi la quota di detrazione spettante (sulla base della partecipazione agli utili), quale risulta dal prospetto di riparto della spesa che la società deve rilasciare a ciascun socio.

Se le spese sono sostenute da uno studio associato, la detrazione viene attribuita ai soci in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili.

SOCIETÀ DI CAPITALI: la società per fruire della detrazione dall'Ires deve compilare il quadro RS dando evidenza della spesa e recuperare l'importo nel quadro RN mediante la detrazione dall'imposta dovuta.

IMPRENDITORI INDIVIDUALI E PROFESSIONISTI: per gli immobili la detrazione deve essere indicata nel quadro RP e posta in detrazione dall'Irpef dovuta, quale risulta dal quadro RN.

QUADRO RX – COMPENSAZIONI E RIMBORSI

Struttura e composizione del quadro

SEZIONE III Determinazione dell'IVA da versare o del credito d'imposta	RX41	IVA da versare						,00
	RX42	IVA a credito (da ripartire tra i righe RX44 e RX45)						,00
	RX43	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe RX44 e RX45)						,00
	Importo di cui si richiede il rimborso						1	,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata						2	,00
	Causale del rimborso	3	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5	,00	
	Contribuenti Subappaltatori	6	Esonero garanzia	7				
	Attestazione delle società e degli enti operativi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.							
	RX44	FIRMA						8
	Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a) e c): ☐ a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili; ☐ c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi. Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.							
RX45	Importo da riportare in detrazione o in compensazione						9	,00
SEZIONE IV Credito IRPEF da ritenute subite	RX51	Eccedenza ritenute precedente dichiarazione	di cui compensate nel Mod. F24	Ritenute presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione		
	1	2	3	4	5		,00	

Il **quadro RX** è il prospetto riepilogativo nel quale devono essere indicate le imposte a credito e/o le eccedenze di versamento a saldo e le relative modalità di utilizzo, nonché per l'indicazione del versamento annuale dell'Iva.

STRUTTURA E COMPOSIZIONE DEL QUADRO

Il **quadro RX** è composto da quattro sezioni:

- **sezione I:** devono essere indicati i crediti e le eccedenze di versamento risultanti dalla presente dichiarazione;
- **sezione II:** devono essere indicate le eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione che non trovano collocazione nei quadri della presente dichiarazione;
- **sezione III:** relativa all'indicazione del versamento annuale dell'Iva;
- **sezione IV:** relativa all'indicazione del credito Irpef maturato a seguito della restituzione delle ritenute da parte dei soci e/o associati.

I crediti d'imposta e le eccedenze di versamento, possono essere, a scelta del contribuente:

- chieste a rimborso;
- utilizzate in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997 (con altre imposte, tributi,..);
- utilizzate in diminuzione delle imposte dovute per i periodi di imposta successivi.



A decorrere dall'anno 2014 come previsto dall'art. 9, comma 2, del D.L. 35/2013 il limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, è aumentato a **700.000 euro, per ciascun anno solare**.

SEZIONE I – CREDITI ED ECCEDENZE RISULTANTI DALLA PRESENTE DICHIARAZIONE

SEZIONE I Crediti ed eccedenze risultanti dalla presente dichiarazione		Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
		1	2	3	4
RX1	Imposta sostitutiva di cui al quadro RT	,00	,00	,00	,00
RX2	Imposte sostitutive di cui al quadro RM		,00	,00	,00
RX3	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. I		,00	,00	,00
RX4	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. III		,00	,00	,00
RX5	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. IV		,00	,00	,00
RX6	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. VI-A		,00	,00	,00
RX7	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. VI-B, rigo RQ25, col. 4		,00	,00	,00
RX8	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. VI-B, rigo RQ25, col. 6		,00	,00	,00
RX9	Imposta maggior valore ai fini Irap - quadro RQ - sez. VI-B, rigo RQ28		,00	,00	,00
RX10	Imposta di cui al quadro RQ - sez. XII	,00	,00	,00	,00
RX12	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. XX		,00	,00	,00
RX13	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. XXIII-A e XXIII- B		,00	,00	,00
RX14	Imposta sostitutiva di cui al quadro RQ - sez. XXIII-C		,00	,00	,00

Nella **sezione I** devono essere indicati:

- i crediti d'imposta risultanti dalla presente dichiarazione;
- le eccedenze di versamento a saldo;
- il relativo utilizzo.

Colonna 1: Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione

A **colonna 1** della sezione I del quadro RX devono essere indicati i crediti risultanti nei vari quadri della dichiarazione Unico 2016.

In particolare **ai righi da RX1 a RX14** devono essere riportate le imposte sostitutive e le addizionali a credito come risultano dai rispettivi quadri.

Colonna 2: Eccedenza di versamento a saldo

Nella **colonna 2** del quadro RX va indicata l'eccedenza di versamento a saldo, qualora il contribuente abbia versato un importo in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo per la presente dichiarazione.



La **somma degli importi di colonna 1 e colonna 2** deve essere ripartita tra le colonne 3 e/o 4 e alternativamente riportata:

- al rigo RX1 colonna 3 qualora il contribuente intenda richiederlo a rimborso;
- al rigo RX1 colonna 4 qualora il contribuente intenda portarlo in compensazione.



Nella **colonna 2** va indicato, inoltre, l'eventuale ammontare di credito, relativo al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, utilizzato in **compensazione in misura superiore** a quello che emerge dai corrispondenti quadri della presente dichiarazione o in misura superiore al limite annuale di 700.000 euro previsto dall'art. 9, comma 2, del D.L. 35/2013, e spontaneamente riversato secondo la procedura descritta nella C.M. 48/E/2002 e nella R.M. 452/E/2008. Si precisa che l'importo del credito riversato deve essere indicato al netto della sanzione e degli interessi eventualmente versati a titolo di ravvedimento.

Colonna 3: Credito di cui si chiede il rimborso

Nella **colonna 3**, va indicato il credito di cui si chiede il rimborso.



Non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione fino alla data di presentazione della dichiarazione.

I crediti relativi ad imposte sostitutive e addizionali di importo pari o inferiore a **10 euro** non sono rimborsabili.

Colonna 4: Credito da utilizzare in compensazione e/o detrazione

Nella **colonna 4** va indicato il credito da utilizzare in compensazione orizzontale con il modello F24.

Nella presente colonna gli importi a credito devono essere indicati al lordo dei relativi utilizzi già effettuati.



Per le società e gli enti non operativi (art. 30, comma 4, L. 724/1994) il credito Iva non può essere né chiesto a rimborso né utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997.

SEZIONE II – CREDITI ED ECCEDENZE RISULTANTI DALLA PRESENTE DICHIARAZIONE

SEZIONE II Crediti ed eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione	Codice tributo	Eccedenza o credito precedente	Importo compensato nel Mod. F24	Importo di cui si chiede il rimborso	Importo residuo da compensare
RX21	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00
RX22		,00	,00	,00	,00
RX23		,00	,00	,00	,00
RX24		,00	,00	,00	,00

La **sezione II del quadro RX** può accogliere le eccedenze e i crediti relativi al periodo d'imposta precedente che non possono confluire nel quadro corrispondente a quello di provenienza, al fine di consentirne l'utilizzo con l'indicazione degli stessi nella presente dichiarazione.

Ad esempio devono essere indicate nella presente sezione i crediti e le eccedenze nei seguenti casi:

- quando **il contribuente non è più tenuto alla presentazione** di una o più **dichiarazioni o di singoli quadri che compongono il modello Unico** e quindi non trova collocazione il riporto dell'eccedenza e del relativo utilizzo;
- quando **la dichiarazione precedente è soggetta a rettifica a favore del contribuente** per versamenti eccedenti ma il quadro non prevede il riporto del credito, come avviene prevalentemente per le imposte sostitutive; (ad esempio delle imposte sostitutive di cui al quadro RQ in cui non è contemplata la formazione di eccedenze);
- quando vi è **la presenza di eccedenze di versamento** rilevate dal contribuente dopo la presentazione del modello Unico 2015 o comunicate dall'Agenzia delle Entrate a seguito di liquidazione della dichiarazione a condizione che esso non possa essere riportato nello specifico quadro a cui l'eccedenza d'imposta afferisce).

Colonna 1: Codice tributo

Alla **colonna 1**, va indicato per i righe **RX21, RX22, RX23 e RX24** il codice tributo dell'importo od eccedenza a credito che si intende riportare dall'anno precedente.

Colonna 2: Eccedenza o credito precedente

Alla **colonna 2**, va indicato:

- l'ammontare del credito, di cui alla colonna 4 del corrispondente rigo del quadro RX – sezione I del modello Unico 2015;
- le eccedenze di versamento rilevate successivamente alla presentazione della dichiarazione Unico 2015;
- le eccedenze di versamento riconosciute dall'Agenzia delle Entrate a seguito di liquidazione della dichiarazione.

Colonna 3: Importo compensato nel modello F24

Alla **colonna 3**, va indicato l'ammontare del credito o eccedenza indicata a colonna 2 che è stato complessivamente utilizzato in compensazione con il modello F24 entro la data di presentazione della presente dichiarazione.



La differenza risultante fra l'importo indicato nella colonna 2 e l'importo indicato nella colonna 3 deve essere ripartito tra le colonne 4 e/o 5.

Colonna 4: Importo di cui si chiede il rimborso

Alla **colonna 4** va indicato l'ammontare del credito residuo di cui si intende chiedere il rimborso.

Colonna 5: Importo residuo da compensare

Nella **colonna 5**, va indicato l'ammontare del credito da utilizzare in compensazione con il modello F24 fino alla data di presentazione della successiva dichiarazione.

Nel relativo modello F24 dovrà essere indicato il codice tributo specifico e l'anno di riferimento 2015 anche se si tratta di credito proveniente da periodi precedenti.

SEZIONE III – SALDO ANNUALE IVA

SEZIONE III Determinazione dell'IVA da versare o del credito d'imposta	RX41	IVA da versare		,00			
	RX42	IVA a credito (da ripartire tra i righe RX44 e RX45)		,00			
	RX43	Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe RX44 e RX45)		,00			
	Importo di cui si richiede il rimborso		1	,00			
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2	,00			
	Causale del rimborso	3 ☐	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4 ☐	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5	,00
	Contribuenti Subappaltatori	6 ☐	Esonero garanzia	7 ☐			
	Attestazione delle società e degli enti operativi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.						
	RX44	FIRMA		8			
	Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a) e c):						
☐ a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;							
☐ c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.							
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.							
RX45	Importo da riportare in detrazione o in compensazione		9		,00		

La **sezione III del quadro RX** deve essere compilata dai soggetti che non presentano la dichiarazione annuale Iva in forma autonoma.

I contribuenti che presentano la **dichiarazione in forma autonoma** indicheranno i dati richiesti nel **quadro VX**.

Dichiarazione Iva in forma autonoma	⇒	VX
Dichiarazione Iva in forma unificata	⇒	RX

Per le modalità di compilazione si rimanda alle istruzioni contenute nel quadro VX del modello Iva 2016.

SEZIONE IV – CREDITO IRPEF DA RITENUTE SUBITE

SEZIONE IV Credito IRPEF da ritenute subite	RX51	Eccedenza ritenute precedente dichiarazione	di cui compensate nel Mod. F24	Ritenute presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

La **sezione IV** deve essere compilata nel caso:

- i soci o associati della società o associazione dichiarante abbiano acconsentito in maniera espressa a che **le ritenute ad essi imputate**, che residuano una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, **siano utilizzate dalla società o associazione stessa in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24**.



Gli importi che eventualmente residuano dopo che la società o l'associazione dichiarante abbiano utilizzato il credito compensazione con i propri debiti tributari e previdenziali, non possono più essere ritrasferiti ai soci medesimi e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione.

In ogni caso, i soci o associati hanno facoltà di revocare l'assenso e tale revoca ha efficacia con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata la revoca.

In particolare nel rigo **RX51** va indicato:

- in **colonna 1**, l'eccedenza di ritenute risultante dalla precedente dichiarazione;
- in **colonna 2**, l'importo di cui a colonna 1 utilizzato entro la data di presentazione della dichiarazione per compensare tributi e contributi con mod. F24;
- in **colonna 3**, l'ammontare delle ritenute subite dalla società o associazione dichiarante che i soci o associati hanno riattribuito alla stessa. In particolare, nella presente colonna occorre riportare la somma degli importi indicati nel campo 12 della sezione II del quadro RO di tutti i moduli compilati;
- in **colonna 4**, il credito di cui si chiede il rimborso.



Non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.

- in **colonna 5**, il credito da utilizzare in compensazione tramite modello F24. Nella presente colonna gli importi a credito devono essere indicati al lordo degli utilizzi già effettuati. Qualora la società o l'associazione utilizzi tale credito per un importo superiore a 15.000 euro deve essere apposto in dichiarazione il visto di conformità (C.M. 28/E/2014).



La somma degli importi indicati in colonna 4 e 5 non può essere superiore al valore risultante dalla seguente operazione:

col. 1- col. 2 + col. 3

QUADRO RA



CODICE FISCALE

Mod. N.

11

RA1	Reddito dominicale		Titolo		Reddito agrario		Possesso		Canone di affitto in regime vincolistico		Casi particolari		Continuazione (*)		IPLU non dovuta		IAP	
	1	,00	2	3	,00	4	giorni	5	6	,00	7	8	9	10				
							Reddito dominicale imponibile		Reddito agrario imponibile		Reddito dominicale non imponibile							
							11	,00	12	,00	13							
RA2	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA3	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA4	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA5	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA6	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA7	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA8	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA9	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA10	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA11	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA12	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA13	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA14	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA15	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA16	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA17	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA18	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA19	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA20	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA21	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA22	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA23	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							
RA24	,00			,00		4	5		6	,00	7		8		9		10	,00
							11	,00	12	,00	13							

(*) Barrare la casella se si tratta dello stesso terreno o della stessa unità immobiliare del rigo precedente.

SOGGETTI OBBLIGATI

Il **quadro RA** va utilizzato per dichiarare i redditi dei terreni e deve essere compilato:

- dalle **società semplici ed equiparate** che possiedono, a **titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale**, terreni situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita.



In caso di usufrutto o altro diritto reale, il titolare della sola “nuda proprietà” non deve dichiarare il terreno.

- dalle **società semplici ed equiparate affittuarie** di fondi nei quali viene esercitata l'attività agricola. Le società affittuarie devono dichiarare il reddito agrario a partire dalla data in cui ha effetto il contratto di affitto.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesso %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile			
					11	12	13			
					,00	,00	,00			

Il **quadro RA** è composto da un'unica sezione che deve essere utilizzata per l'**indicazione analitica dei redditi di tutti i terreni** posseduti anche se non vi sono state variazioni rispetto all'anno 2014.

Tali terreni devono:

- essere situati nel territorio dello Stato;**
- essere iscritti** (o devono esserlo) **in catasto**, con attribuzione di una rendita.



Se nel corso del 2015 si sono **verificate situazioni diverse per uno stesso terreno** (variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto, ecc.), occorre compilare **un rigo per ogni situazione**, indicando nella colonna 4 il relativo periodo. In tali casi, barrare la casella di colonna 8 per indicare che si tratta dello stesso terreno del rigo precedente.

Nell'ipotesi in cui **la percentuale di possesso** del reddito dominicale è diversa da quella **del reddito agrario** (ad esempio nel caso in cui solo una parte del terreno è concessa in affitto), occorre compilare **due distinti rigi**, senza barrare la **casella di colonna 8**.

Codice 1 - PROPRIETARIO DEL TERRENO NON CONCESSO IN AFFITTO

Qualora il contribuente possieda il terreno a titolo di proprietà e non conceda in affitto il terreno dovrà indicare **il codice “1”** e dovrà dichiarare il reddito dominicale ed agrario derivante dal possesso e dall’utilizzo del terreno.

Nel caso di terreno non affittato e soggetto ad Imu il reddito imponibile sarà pari al reddito agrario rivalutato rapportato ai giorni e alla percentuale di possesso.

1	Reddito dominicale	2	Titolo	3	Reddito agrario	4	giorni	5	Possesto %	6	Canone di affitto in regime vincolistico	7	Casi particolari	8	Continuazione (*)	9	IMU non dovuta	10	IAP
RA1	,00			,00						,00									
										11	Reddito dominicale imponibile	12	Reddito agrario imponibile	13	Reddito dominicale non imponibile				
										,00		,00		,00					

Se viene indicato il **codice “1”** – proprietario del terreno non concesso in affitto:

Se il **terreno è assoggettato IMU** allora il **reddito dominicale rivalutato** dell’ 80% e del 30% (salvo casi particolari) **non è soggetto ad Irpef** e non concorre alla formazione del reddito complessivo e **sarà indicato alla colonna 13**, mentre il **reddito agrario rivalutato** del 70% e del 30% (salvo casi particolari) è **soggetto ad Irpef** e sarà **indicato alla colonna 12**.

Se il **terreno non è soggetto ad IMU (compilata la colonna 9 – IMU non dovuta)** allora il reddito dominicale rivalutato dell’ 80% e del 30% (o del 10%) ed il reddito agrario rivalutato del 70% e del 30% (o del 10%) sono soggetti ad Irpef e riportati rispettivamente nelle colonne 11 e 12.

Codice 2 - PROPRIETARIO DEL TERRENO CONCESSO IN AFFITTO IN REGIME LEGALE DI DETERMINAZIONE DEL CANONE

Nel caso in cui il terreno venga concesso in affitto in regime legale di determinazione del canone (“**regime vincolistico**”) ai sensi della Legge 203/1982:

se il **canone annuo** risultante dal contratto risulta essere **inferiore all’80%** del reddito dominicale rivalutato, allora il **proprietario dovrà dichiarare il canone annuo**;

se il **canone annuo** risultante dal contratto risulta essere **superiore (o uguale) all’80%** del reddito dominicale rivalutato, **allora il proprietario dovrà dichiarare il reddito dominicale rivalutato** (rivalutazione dell’80% aumentata del 30% o del 10%).

1	Reddito dominicale	2	Titolo	3	Reddito agrario	4	giorni	5	Possesto %	6	Canone di affitto in regime vincolistico	7	Casi particolari	8	Continuazione (*)	9	IMU non dovuta	10	IAP
RA1	,00			,00						,00									
										11	Reddito dominicale imponibile	12	Reddito agrario imponibile	13	Reddito dominicale non imponibile				
										,00		,00		,00					

Se viene indicato il **codice “2”** – proprietario del terreno concesso in affitto in regime vincolistico, **il contribuente riporta alla colonna 1 il reddito dominicale e alla colonna 3 il reddito agrario.**

Il reddito agrario deve essere dichiarato dall'affittuario.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possezzo %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA 1	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile		Reddito dominicale non imponibile		
					11	12		13		
					,00	,00		,00		

Nel caso in cui il terreno venga concesso in affitto in **regime non legale** di determinazione del canone (**regime di libero mercato**) allora dovrà essere **dichiarato il valore del reddito dominicale rivalutato eventualmente rapportato ai giorni ed alla percentuale di possesso**. Non deve essere considerato l'affitto percepito.

RA 1	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesso giorni	%	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continua- zione (*)	IMU non dovuta	IAP
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	,00		,00				,00			
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile		Reddito dominicale non imponibile		
					11	12		13		
					,00	,00		,00		

Se viene indicato il **codice “3”** – proprietario del terreno concesso in affitto in regime di libero mercato, **il contribuente riporta alla colonna 1 il reddito dominicale e alla colonna 3 il reddito agrario.**

Il reddito **da assoggettare ad Irpef** (colonna 11) sarà **il reddito dominicale rivalutato** (rapportato ai giorni ed alla percentuale di possesso).

Il reddito agrario deve essere dichiarato dall'affittuario.

RA1	Reddito dominicale		Titolo		Reddito agrario		Possesso		Canone di affitto in regime vincolistico		Casi particolari		Continuazione (*)		IMU non dovuta		IAP																			
	1	,00	2		3	,00	4	giorni	5	%	6	,00	7		8		9		10																	
	Reddito dominicale imponibile										Reddito agrario imponibile										Reddito dominicale non imponibile															
	11	,00											12	,00											13	,00										

L'affittuario dovrà dichiarare il reddito agrario rivalutato indipendentemente dal canone di affitto risultante dal contratto di locazione e indipendentemente dalla tipologia di contratto di affitto stipulato (regime vincolistico o regime di libero mercato).

Modalità di compilazione

Se viene indicato il **codice “4”** – conduttore del fondo non proprietario, **il conduttore deve indicare a colonna 3 il reddito agrario.**

Il reddito da assoggettare ad Irpef (colonna 12) da parte dell'affittuario sarà il reddito agrario rivalutato.

RA1	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesso giorni	%	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continua- zione (*)	IMU non dovuta	IAP
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	,00		,00				,00			
	Reddito dominicale imponibile				Reddito agrario imponibile		Reddito dominicale non imponibile			
	11				12		13			
	,00				,00		,00			

Nella **colonna 3** deve essere indicato **il reddito agrario risultante dagli atti catastali senza operare alcuna rivalutazione.**

Anche **nel modello Unico** (come nel modello 730) il **reddito dominicale** deve essere indicato **nella colonna 1 senza operare alcuna rivalutazione** che dovrà essere effettuata in fase **di determinazione della base imponibile**.



- per la determinazione del reddito si dovranno operare le **rivalutazioni previste (70% + 30% o 70% + 10% in caso di coltivatori diretti o IAP)** ed indicare l'importo ottenuto alla colonna 12.

RA1	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesso giorni %	Canone di affitto in regime vincoloistico	Casi particolari	Continua- zione (*)	IMU non dovuta	IAP	
	1 ,00	2	3 ,00	4	5	6 ,00	7	8	9	10
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile			
	11 ,00				12 ,00				13 ,00	

A colonna 3 va riportato il **reddito agrario desumibile dalla visura catastale**.
Il **reddito agrario imponibile** va indicato al rigo 12.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesso giorni	%	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continua- zione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile			Reddito dominicale non imponibile	
					11	12		13		
					,00	,00			,00	

Deve essere indicato **il periodo di possesso espresso in giorni** (365 se per intero anno); se vi sono varie situazioni relative ad un singolo terreno, la somma dei giorni indicati nei singoli righe non può superare 365.

Colonna 5 - PERCENTUALE DI POSSESSO

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesto %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile				Reddito dominicale non imponibile
					11	12				13
					,00	,00				,00

Va indicata **la quota di possesso espressa in percentuale** (100% se posseduto interamente).

Colonna 6 - CANONE D'AFFITTO IN REGIME VINCOLISTICO

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesto %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile				Reddito dominicale non imponibile
					11	12				13
					,00	,00				,00

Nel caso in cui **il terreno venga affittato in regime legale di determinazione del canone (regime vincolistico)**, a **colonna 6** deve essere indicato **il canone di affitto rapportato al periodo di possesso (colonna 4)**.

Qualora invece il terreno sia stato affittato **in regime non vincolistico** del canone tale colonna non va compilata.

Colonna 7 - CASI PARTICOLARI

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesto %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile				Reddito dominicale non imponibile
					11	12				13
					,00	,00				,00

2. Perdita per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto;
4. Terreno concesso in affitto a giovani agricoltori;
6. Perdita del prodotto e affitto a giovani agricoltori.



L'art. 7 co. 3 del D.L. 91/2014 ha disposto l'abrogazione dell'art. 31 comma 1 del Tuir che prevedeva la possibilità nel caso di **mancata coltivazione del fondo di ridurre del 70% del reddito dominicale rivalutato e l'esclusione del reddito agrario dall'Irpef** se:

- il terreno non è coltivato neppure in parte per un'intera annata agraria;
- la mancata coltivazione non dipende da cause dovute alla tecnica agraria;
- il fondo rustico deve essere costituito per almeno due terzi da terreni coltivabili a prodotti annuali.

Pertanto sono più previsti i **codici "1"** che identificava proprio la mancata coltivazione del fondo e il **codice "5"** che identificava la mancata coltivazione del fondo dato in affitto ai giovani agricoltori.

Codice 2 - PERDITA DEL PRODOTTO PER EVENTI NATURALI

È prevista **l'esclusione dall'Irpef (sia del reddito dominicale sia del reddito agrario)** per i terreni nei casi di:

- perdita per eventi naturali di almeno del 30% del prodotto ordinario del fondo nell'anno;
- se il possessore ha denunciato all'Ufficio del Territorio entro 3 mesi dalla data in cui si è verificato l'evento (se la data dell'evento non è determinabile la denuncia deve essere presentata almeno 15 giorni prima dell'inizio del raccolto).

Codice 4 - TERRENO CONCESSO IN AFFITTO A GIOVANI AGRICOLTORI

L'art. 14, comma 3, della Legge 441/1998 modificato dall'art. 66 del D.L. 1/2012 prevede la possibilità di **non applicare la rivalutazione dei redditi dominicali e agrari** (prevista rispettivamente nella misura dell'80% e del 70%) per i periodi d'imposta nei quali i terreni sono concessi in affitto per usi agricoli a soggetti che soddisfino determinati requisiti, ovvero:

- non abbiano compiuto ancora 40 anni;
- possiedano la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (anche in forma societaria) a titolo principale o che acquisiscano una di tali qualifiche entro due anni dalla stipula del contratto di affitto;
- il contratto di affitto deve avere durata inferiore ai 5 anni.

Per beneficiare del diritto alla non rivalutazione del reddito dominicale, ai fini delle imposte sui redditi, il proprietario del terreno affittato deve accertare l'acquisita qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo dell'affittuario a pena di decadenza dal beneficio stesso.



In caso di caso di terreni affittati ad imprenditori agricoli professionali in forma societaria la maggioranza delle quote o del capitale sociale deve essere detenuto da giovani in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale.



In base all'art. 1 comma 512 della legge di Stabilità 2013 i redditi dominicale ed agrario, **oltre all'ordinaria rivalutazione dell'80% e del 70%, devono essere ulteriormente rivalutati del 15% (o 5%).**

Nell'ipotesi di **concessione in affitto di terreni per usi agricoli a imprenditori agricoli professionali e a coltivatori diretti che non abbiano ancora compiuto 40 anni**, ricorrendo gli altri presupposti ivi previsti, **non si applica la rivalutazione dei redditi dominicale e agrario di cui dall'articolo 3, comma 50, della Legge 662/1996 (80% per i redditi dominicali e 70% per i redditi agrari).**

Come precisato anche nella **C.M. 12/E/2013** andrà invece **applicata la rivalutazione del 15% o del 5%** (nel caso di terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola).

L'art. 7, comma 4 del **D.L. 91/2014**, sostituendo la precedente disposizione normativa (il citato comma 512) ha previsto ulteriori rivalutazioni nelle seguenti misure:

2014: 15%

2015: 30%

2016: 7% (innalzate al 30% dalla L. 208/2015).

Per i terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola l'ulteriore rivalutazione è stata mantenuta al **5% per l'anno 2014** ma è stata elevata per **l'anno 2015 al 10%.**

Codice 6 - PERDITA DEL PRODOTTO E AFFITTO A GIOVANI AGRICOLTORI

Va utilizzato il **codice 6** se ricorrono contemporaneamente la condizione di cui al codice 2 (perdita del prodotto per eventi naturali) e il codice 4 (affitto a giovani agricoltori).

Colonna 8 - CONTINUAZIONE

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesso %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile			
					11	12	13			
					,00	,00	,00			

Deve essere **barrata la casella** di cui alla **colonna 8** nel caso in cui si siano verificate nel corso del 2015 **situazioni diverse per uno stesso terreno** (quali ad esempio variazione delle quote di possesso, terreno dato in affitto): a tal fine deve essere compilato un rigo per ciascuna situazione barrando la casella di colonna 8 ed indicando nella colonna 4 il relativo periodo.



Non deve essere barrata la casella nel caso in cui la percentuale di possesso del reddito dominicale sia diversa da quella del reddito agrario. Tale situazione si può verificare, ad esempio, quando solo una parte del terreno è concessa in affitto.

Colonna 9 – IMU NON DOVUTA

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesso %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
						Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile		
						11	12	13		
						,00	,00	,00		

La casella di colonna 9 deve essere barrata se il terreno rientra tra le ipotesi di esenzione dall'Imu.



Per effetto del **D.L. 4/2015** sono esenti dall'Imu, per l'anno 2015:

- i **terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, anche se non ricadono in zone montane o di collina;
- i **terreni agricoli**, nonché quelli **non coltivati**, ubicati nei comuni classificati **totalmente montani** di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (Istat);
- ai **terreni agricoli**, nonché a quelli **non coltivati**, ubicati nei comuni delle **isole minori** di cui all'allegato A della L. 448/200128 dicembre 2001, n. 448;
- i **terreni agricoli**, nonché quelli **non coltivati**, **posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali o a questi concessi in comodato o affitto**, ubicati nei comuni classificati **parzialmente montani** di cui allo stesso elenco Istat.

Colonna 10 – COLTIVATORE DIRETTO O IAP

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesso %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
						Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile		
						11	12	13		
						,00	,00	,00		

La casella di colonna 10 dovrà essere barrata nel caso di terreno agricolo, nonché di terreno non coltivato, posseduto e condotto da coltivatore diretto e da imprenditore agricolo professionale (IAP) iscritto nella previdenza agricola.

Se tale condizione è riferita solo ad una parte dell'anno è necessario compilare due distinti righi (compilando la casella 8 "Continuazione") barrando la casella "Coltivatore diretto o IAP" solo nel rigo relativo al periodo nel quale si è verificata tale condizione. Se nell'anno d'imposta si sono verificate diverse situazioni per uno stesso terreno (variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto, ecc.), la presente casella va barrata in tutti i righi per i quali sussiste la condizione agevolativa (rivalutazione del 5%).

Per l'anno 2015 **il reddito dominicale e agrario dovrà essere rivalutato:**

- del **10%** per i **terreni agricoli e per quelli non coltivati posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola;**
- del **30%** per i terreni non rientranti nei casi sopra descritti.

Tale incremento va applicato sull'importo risultante dalla rivalutazione dell'80% e del 70% previste rispettivamente per il reddito dominicale e il reddito agrario.

Colonne 11, 12, 13

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	giorni	Possesso %	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continuazione (*)	IMU non dovuta	IAP
RA1	,00		,00			,00				
					11	12	13			
					Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile			
					,00	,00	,00			

Colonna 11 – REDDITO DOMINICALE IMPONIBILE

Nella **colonna 11** va indicato il reddito dominicale imponibile del terreno affittato ovvero terreno non affittato per il quale non è dovuta l'Imu.

Colonna 12 – REDDITO AGRARIO IMPONIBILE

Nella **colonna 12** va indicato il reddito agrario imponibile per ciascun terreno.

Colonna 13 – REDDITO DOMINICALE NON IMPONIBILE

Nella **colonna 13** va indicato il **reddito dominicale non imponibile** del terreno nel caso in cui sia contemporaneamente non affittato e per il quale non è dovuta l'Imu.



Nel caso in cui la minore rivalutazione del 10% spetti solo ad alcuni soci, la casella di colonna 10 "IAP" va barrata e l'Ulteriore rivalutazione è pari al 10%. In tal caso, tuttavia, considerato che per gli altri soci l'ulteriore rivalutazione deve essere pari al 30%, la società deve **determinare il maggior reddito** da attribuire a questi ultimi riportando **l'importo del maggior reddito dominicale e agrario nei campi 16 e 17 della sezione II del quadro RO.**

Rigo RA27 TOTALE

RA27 TOTALE (da riportare nel rigo RN4, colonne 1, 1-bis e 1-ter, del quadro RN)	11	12	13
	,00	,00	,00

Nel **rigo RA27**, va indicato, nelle rispettive colonne, l'importo complessivo dei redditi dominicali imponibili e non imponibili ed agrari dei terreni indicati nei **rigi** da **RA1** a **RA26** la cui somma deve essere riportata nel rigo RN4, colonne rispettivamente 1, 1-bis e 1-ter, del quadro RN.

Se è stato compilato più di un quadro RA, i totali del reddito dominicale e del reddito agrario devono essere indicati nel rigo RA27 del Mod. n. 1.



Le ritenute operate a titolo di acconto sui contributi corrisposti dall'Unire quale incentivo all'allevamento (risultanti dalla certificazione del predetto ente) devono essere riportate al rigo RN4, colonna 2, del quadro RN. Tali contributi non vanno dichiarati qualora siano percepiti da allevatori il cui reddito è determinato mediante tariffe catastali. Le società semplici che svolgono anche attività di agriturismo ai sensi della legge 20 febbraio 2006, n. 96, devono determinare il reddito corrispondente nel quadro RD, qualora si avvalgano della determinazione forfetaria di cui all'art. 5 della legge n. 413 del 1991.

Le stesse società che svolgono anche attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 22, comma 1-bis, del D.L. 66/2014, devono determinare il reddito corrispondente nel quadro RD, qualora si avvalgano della determinazione forfetaria di cui al citato comma 1-bis.



APPROFONDIMENTI



NUOVE MODALITÀ DI TASSAZIONE DEL REDDITO DEI TERRENI

Nell'ambito della determinazione dei redditi dei terreni si segnalano **le nuove modalità di rivalutazione dei redditi dominicale e agrario**.

Già per il triennio 2013 – 2015 l'**art 1, comma 512 della legge di Stabilità 2013**, aveva previsto che i **redditi dominicale e agrario** dovessero essere **ulteriormente rivalutati del 15%** (oltre all'ordinaria rivalutazione dell'80% per il reddito dominicale e del 70% del reddito agrario). Tale ulteriore rivalutazione si doveva applicare invece nella misura del **5%** (anziché del 15%), nel caso di terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola (casella di colonna 10 barrata).

L'art. 7, comma 4 del **D.L. 91/2014**, sostituendo la precedente disposizione normativa (il citato comma 512) ha previsto ulteriori rivalutazioni nelle seguenti misure:

- **2014: 15%;**
- **2015: 30%**
- **2016: 7%.**

Per i terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola l'ulteriore rivalutazione è stata mantenuta al **5% per l'anno 2014** ma è stata elevata per **l'anno 2015 al 10%**.

La **Legge di Stabilità 2016**, al comma 909, ha **modificato nuovamente** l'art. 1 comma 512 della legge n. 228/2012 disponendo che a **decorrere dal 2016 l'ulteriore rivalutazione dei redditi dominicali ed agrari sia pari al 30%** (invece del 7%).

Ai fini della determinazione **dell'acconto 2016** il soggetto che presta assistenza fiscale:

- terrà conto dell'ammontare dei redditi dei terreni così come determinato per il saldo 2015;
- non applicherà l'ulteriore rivalutazione del 10% ai redditi dei terreni dei coltivatori diretti e IAP.

CASI DI ESENZIONE DALL'IMU

Si ricorda che già **dall'anno 2012** nel caso di terreni non affittati, l'Imu sostituisce l'Irpef e le relative addizionali sul reddito dominicale, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte sui redditi. Pertanto, chi presta l'assistenza fiscale calcolerà il **reddito dei terreni non affittati** tenendo conto del **solo reddito agrario**. Per i terreni affittati, invece, risultano dovute sia l'Imu che l'Irpef.

Restano assoggettati ad Irpef, anche se non affittati, i terreni per i quali è prevista l'esenzione dall'Imu.

Per effetto del **D.L. 4/2015** sono esenti dall'Imu, per l'anno 2015:

- i **terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, anche se non ricadono in zone montane o di collina;
- i **terreni agricoli**, nonché quelli **non coltivati**, ubicati nei comuni classificati **totalmente montani** di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (Istat);
- ai **terreni agricoli**, nonché a quelli **non coltivati**, ubicati nei comuni delle **isole minori** di cui all'allegato A della L. 448/200128 dicembre 2001, n. 448;
- i **terreni agricoli**, nonché quelli **non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali o a questi concessi in comodato o affitto**, ubicati nei comuni classificati **parzialmente montani** di cui allo stesso elenco Istat.

In tali casi va barrata la casella **"Imu non dovuta"** (colonna 9).

La **Legge di Stabilità 2016** è nuovamente intervenuta, modificando a decorrere **dall'anno 2016**, i **casi di esenzione** dall'imposta municipale propria (IMU) prevista per i terreni agricoli. Sono **esenti IMU i terreni agricoli**:

- ricadenti in **aree montane e di collina** in base ai **criteri individuati dalla CM 14.6.93, n. 9**;
- **posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali**, iscritti nella previdenza agricola, **indipendentemente dalla loro ubicazione**;
- **ubicati nei comuni delle isole minori** di cui all'allegato A annesso alla Legge n. 448/2001;
- a **immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Pertanto a decorrere dall'anno 2016, sono abrogati i commi da 1 a 9-bis dell'art. 1 del D.L. 4/2015.

ASPETTI GENERALI

L'introduzione in via sperimentale per **l'anno 2012 dell'imu** ha modificato radicalmente la tassazione a fini Irpef degli immobili non locati. L'art. 8, comma 1 del D.Lgs 23/2011 ha stabilito che l'Imu sostituisca per la **componente immobiliare l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili**.

Di conseguenza, a decorrere dal 2012 **non saranno più soggetti ad Irpef i redditi degli immobili non locati**; nel caso in cui l'immobile sia locato, questo sconterà sia Imu che Irpef.

Per quanto riguarda i terreni, dato che vi è la compresenza di due componenti di reddito (reddito dominicale e reddito agrario):

- se il **terreno è affittato** allora sconterà la tassazione Irpef su entrambe le componenti di reddito (dominicale e agrario);
- se il **terreno non è affittato**, l'Imu sostituisce l'Irpef e le relative addizionali sul reddito dominicale, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte sui redditi;
- nel caso in cui il **terreno sia esente** da Imu e contemporaneamente non affittato, allora sconterà la tassazione Irpef su entrambi i redditi (dominicale e agrario).

SOGGETTI OBBLIGATI:

Il **quadro RA** va utilizzato per dichiarare i redditi dei terreni e deve essere compilato:

- dalle **società semplici ed equiparate** che possiedono, a **titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale**, terreni situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita.



In caso di usufrutto o altro diritto reale, il titolare della sola “nuda proprietà” non deve dichiarare il terreno.

- dalle **società semplici ed equiparate affittuarie** di fondi nei quali viene esercitata l'attività agricola. Le società affittuarie devono dichiarare il reddito agrario a partire dalla data in cui ha effetto il contratto di affitto.



APPROFONDIMENTO PROPRIETÀ E DIRITTI REALI

Diritto di proprietà: ai sensi dell'art. 832 del Cod. Civ. “il proprietario è colui che ha il diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico”.

Diritto di usufrutto: l'usufruttuario ha il diritto di godere della cosa rispettandone la destinazione economica (art. 982 Cod. Civ.).

Diritto di superficie: Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquistano la proprietà (art. 952 del Cod. Civ.).

Diritto di uso: chi ha il diritto d'uso di una cosa può servirsi di essa e se è fruttifera può raccogliere i frutti per quanto occorre ai bisogni suoi e della sua famiglia (art. 1021 del Cod. Civ.).

Diritto di servitù prediale: consiste nel peso imposto sopra un fondo per l'utilità di un altro fondo appartenente a un diverso proprietario (art. 1027 del Cod. Civ.).

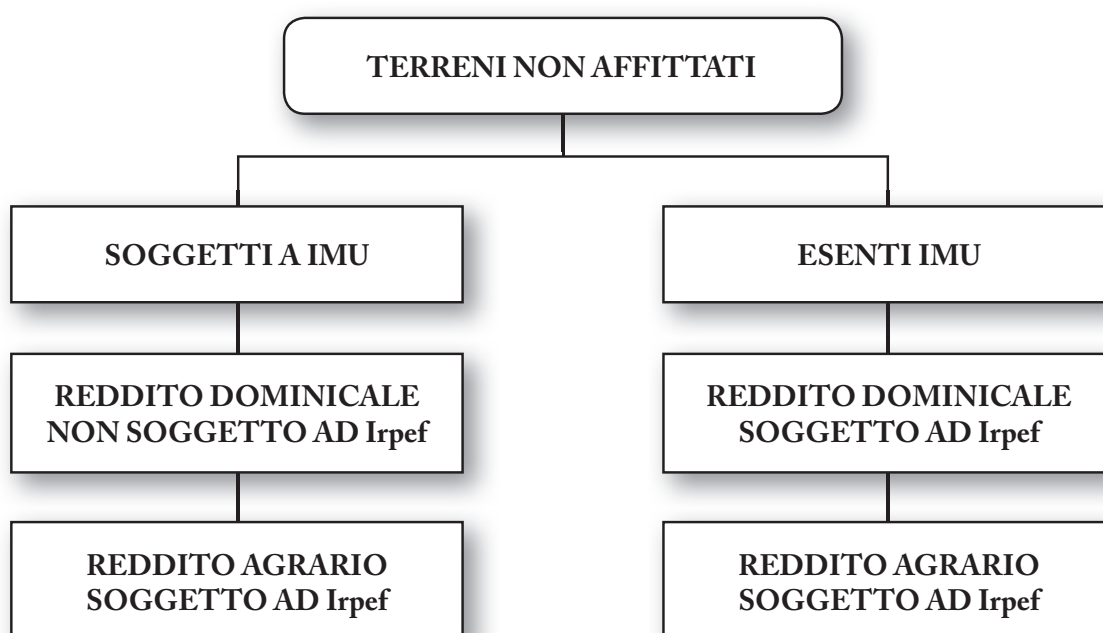
Diritto di enfiteusi: l'enfiteuta ha gli stessi diritti che avrebbe il proprietario sui frutti del fondo ed ha l'obbligo di migliorare il fondo e di pagare al concedente un canone periodico (art. 959 del Cod. Civ.).



PROPRIETÀ/ALTRO DIRITTO REALE E IMU

A decorrere **dall'anno 2012** l'Imu ha sostituito l'Irpef e le relative addizionali sul reddito dominicale (nel caso di terreni non affittati); pertanto il soggetto che **possiede il terreno** a titolo di **proprietà o di altro diritto reale** non sosterà l'Irpef sul reddito dominicale mentre dovrà sottoporre a tassazione Irpef il reddito agrario; nel **quadro RA** il contribuente dovrà comunque indicare **sia il reddito dominicale che il reddito agrario**.

Nel caso in cui i terreni siano **esenti da Imu** il contribuente dovrà comunque indicare **nel quadro RA** sia il **reddito dominicale che il reddito agrario** ed entrambi saranno assoggettati ad Irpef. Tale situazione dovrà essere evidenziata mediante la compilazione della colonna "9 – Imu non dovuta".



FONDI IN AFFITTO

Nel caso in cui il **fondo venga dato in affitto**, l'affittuario che esercita l'attività agricola dovrà dichiarare il **reddito agrario** del terreno mentre il **reddito dominicale** (o il canone di affitto) dovrà essere **dichiarato dal proprietario** o da colui **che possiede il terreno a titolo di altro diritto reale**.

Le **modalità di tassazione di un fondo concesso in affitto** dipendono dalla tipologia di contratto stipulato:

- nel caso in cui il terreno venga concesso in affitto in regime legale di determinazione del canone ("regime vincolistico") ai sensi della Legge 203/1982:
 - se il **canone annuo** risultante dal contratto risulta essere **inferiore all'80%** del reddito dominicale rivalutato, allora il **proprietario dovrà dichiarare il canone annuo**;
 - se il **canone annuo** risultante dal contratto risulta essere **superiore** (o uguale) **all'80%** del reddito dominicale rivalutato, allora il proprietario dovrà dichiarare il reddito dominicale rivalutato.



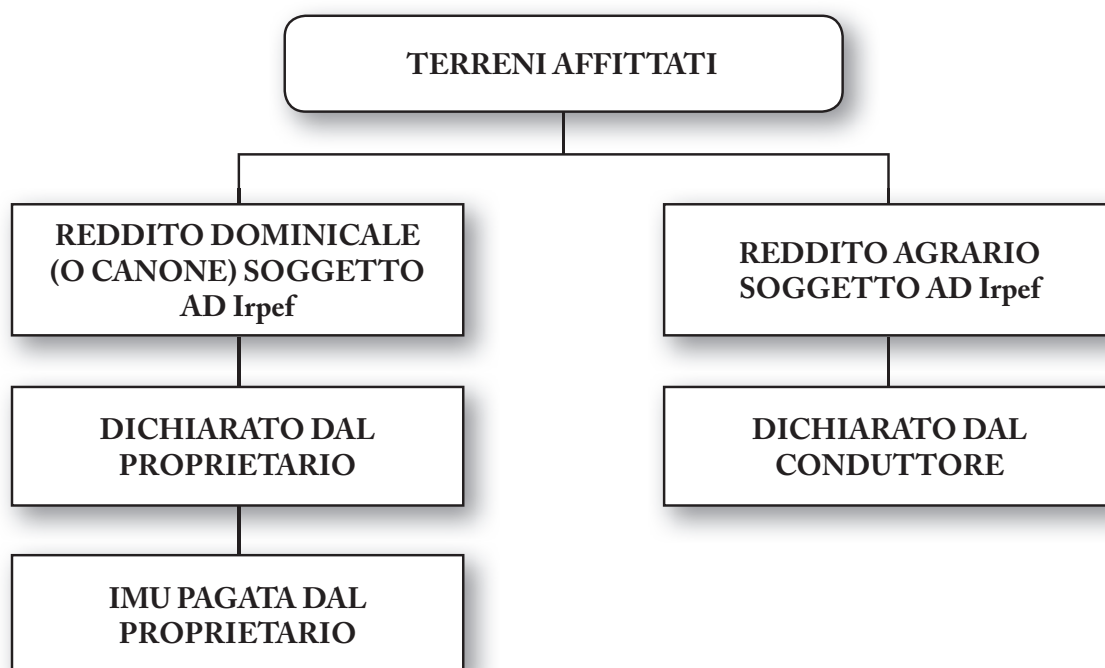
Per l'anno **2015** bisogna tenere in considerazione nel confronto, oltre alla consueta rivalutazione dell'80%, anche la **rivalutazione prevista dalla Legge n. 228/2012 del 30%** (o del 10% nel caso in cui il proprietario sia del terreno sia un coltivatore diretto o IAP che concede in affitto il terreno ad una società di persone di cui è socio).

Nel caso in cui il terreno venga concesso in affitto in regime non legale di determinazione del canone (**regime di libero mercato**) allora dovrà essere **dichiarato il valore del reddito dominicale rivalutato eventualmente rapportato alla percentuale di possesso. Non deve essere considerato l'affitto percepito.**

IMU E TERRENI AFFITTATI

Se i terreni vengono **concessi in affitto**, il relativo reddito sarà assoggettato sia ad **Imu** che ad **Irpef**. Pertanto **il proprietario**, oltre ad **assolvere l'Imu** scontrerà **l'Irpef e le addizionali sul reddito dominicale** (o eventualmente sul canone a seconda della tipologia di contratto), mentre la quota di reddito agrario non scontrerà alcuna imposta.

L'affittuario, ovvero il soggetto che esercita l'attività agricola sul fondo dovrà, ai fini **dell'Irpef e delle relative addizionali, compilare la colonna relativa al reddito agrario** mentre **non** sarà assoggettato ad Irpef per la quota di reddito dominicale; l'affittuario non scontrerà l'Imu che sarà eventualmente corrisposta dal proprietario.



APPROFONDIMENTO TERRENI ESENTI IMU

In relazione alle conseguenze sulle modalità di tassazione di tali terreni specifiche considerazioni (date le numerose modifiche normative) merita la tematica **dell'esenzione Imu** di talune categorie di terreni.

Come sappiamo infatti l'introduzione **dell'Imu** ha modificato radicalmente la tassazione a fini Irpef degli immobili non locati: l'art. 8, comma 1 del D.Lgs 23/2011 ha stabilito che l'Imu sostituisca per la **componente immobiliare l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili**.

Di conseguenza **non saranno più soggetti ad Irpef i redditi degli immobili non locati**; nel caso in cui l'immobile sia locato, questo scontrerà sia Imu che Irpef.

Come precisato poi nella circolare n. 3/DF del MEF del 18 maggio 2012 anche gli immobili (quindi sia terreni che fabbricati) che ricadono in talune fattispecie di esenzione dall'Imu devono essere assoggettati alle imposte sul reddito ed alle relative addizionali. Quindi nel momento in cui si verifica un'esenzione a fini Imu, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'Irpef e le relative addizionali.

In merito alle casistiche di **esenzione dei terreni**, l'art. 9 comma 8 del D.Lgs 23/2011 ha stabilito che sono esenti dall'imposta municipale propria:

- gli immobili (quindi anche i terreni) posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.
- **i terreni ricadenti in aree montane o di collina** delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. 984/1977;

Inoltre **l'art. 4 comma 5-bis del D.L. 16/2012** (oggi abrogato) aveva previsto **l'emana-zione di un decreto per l'individuazione dei comuni montani o di collina** per i quali, dal 2014 è prevista l'esenzione Imu.

Art. 4 co. 5-bis D.L. 16/2012:

“Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali, e dell'interno, sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (Istat), diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, e gli altri. Ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina, è riconosciuta l'esenzione dall'Imu.

Tuttavia, per l'anno 2013, come chiarito anche nella stessa citata circolare del MEF n. 3 del 18 maggio 2012 in **assenza del decreto** va fatto riferimento **all'elenco dei comuni allegato alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993**.

Il D.M 28 novembre 2014

Come evidenziato anche nel comunicato stampa del MEF **del 1 dicembre 2014** (quindi a ridosso della scadenza del versamento del saldo Imu 2014) il D.M. del **28 novembre 2014**, in attuazione di quanto previsto dall'art. 22, co. 2, del D.L. 66/2014 ha rimodulato

l'applicazione dell'esenzione dall'Imu per i terreni; in particolare, il decreto stabilisce che sono esenti dall'Imu:

- i **terreni agricoli dei comuni ubicati a un'altitudine di 601 metri e oltre**, individuati sulla base dell'"Elenco comuni italiani", pubblicato sul sito internet dell'Istituto nazionale di statistica (Istat), <http://www.istat.it/it/archivio/6789>, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)";
- i **terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali**, iscritti nella previdenza agricola, dei comuni ubicati a **un'altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri**, individuati sulla base del medesimo elenco.

In merito **all'ambito applicativo** della norma viene stabilito nell'art. 1 che le disposizioni si applicano **su tutto il territorio nazionale** ad eccezione dei comuni ubicati nella provincia autonoma di Bolzano che ha istituito l'Imi in sostituzione delle imposte comunali immobiliari.

Inoltre il decreto dispone che:

- l'esenzione si applica anche ai **terreni concessi in comodato o affitto** a coltivatori diretti/IAP iscritti nella previdenza agricola;
- l'individuazione dei terreni ai quali applica l'esenzione di cui all'art. 7 comma 1 lett. h) del D.Lgs. 504/1992 sostituisce quella effettuata sulla base della circolare n. 9 del 14 giugno 1993;
- per i restanti terreni agricoli, ubicati nei comuni che non presentano le caratteristiche indicate, sono assoggettati ad Imu secondo le passate disposizioni di cui all'art. 13 commi 5 e 8 – bis del D.L. 201/2011;
- viene confermata **l'esenzione Imu** per i terreni a immutabile destinazione **agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Infine, l'art. 3 del decreto prevedeva che i soggetti passivi tenuti al pagamento dell'Imu sulla base delle nuove disposizioni dovessero effettuare il versamento in **un'unica rata entro il 16 dicembre 2014**.

Il D.L. 185/2014

Con il **D.L. 185/2014 del 16 dicembre 2014** è stato disposto uno slittamento del versamento dell'Imu per i terreni in questione al **26 gennaio 2015**. Lo stesso decreto è intervenuto anche in merito all'aliquota per il versamento dell'imposta, disponendo nell'art. 1, comma 1 che nei comuni nei quali i **terreni agricoli non sono più oggetto dell'esenzione**, anche parziale, l'imposta è determinata per l'anno 2014 tenendo conto dell'aliquota base fissata dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 (ovvero pari allo **0,76%**) a meno che i comuni non siano state approvate specifiche aliquote.



Il D.L. 4/2015

Infine, con il **D.L. 4/2015** sono stati nuovamente **modificati i criteri** per l'individuazione delle esenzioni Imu dei terreni agricoli (oltre ad essere stata fissata una nuova scadenza per il versamento dell'Imu relativa all'anno 2014 sui terreni che non rientrano nei casi di esenzione).

Per effetto di quanto disposto dal D.L. 4/2015 per l'anno **2015**, **l'esenzione** dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dall'art. 7 comma 1 lett h) del D.Lgs. 504/1992, o **l'imponibilità** IMU dei terreni agricoli va determinata in base alla **classificazione**

risultante nella **colonna S** dell'elenco dei Comuni presente sul sito Internet dell'Istat (<http://www.istat.it/it/archivio/6789>).

Per l'anno 2015 sono esenti IMU:

- a) ai **terreni agricoli**, nonchè a quelli **non coltivati**, ubicati nei comuni classificati **totalmente montani** di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (Istat);
- b) ai **terreni agricoli**, nonchè a quelli **non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali** iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati **parzialmente montani** di cui allo stesso elenco Istat;
- c) i **terreni ad immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, anche se non **ricadono i zone montane o di collina**;
- d) i **terreni agricoli**, nonchè quelli non coltivati, **ubicati nei comuni delle isole minori** di cui all'allegato A della L. 448/2001.

Relativamente all'anno 2014 il decreto introduceva quindi una disposizione transitoria che, permetteva di utilizzare il criterio più favorevole per il contribuente per il pagamento dell'Imu.

Quindi:

- i terreni che **risultavano esenti Imu** in base alle disposizioni del D.L. 28.11.2014 (i terreni ubicati in comuni con altitudine pari o superiore a 601 metri slm, quelli ubicati ad un'altitudine pari o superiore a 281 metri slm se posseduti o condotti da coltivatori diretti o IAP, e quelli a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile) **continuano ad essere esenti per l'anno 2014** indipendentemente dalle disposizioni del D.L. 4/2015;
- i terreni che risultavano **imponibili per Imu** in base al D.M. 28.11.2014 (nei casi diversi dai precedenti) ma **esenti in base alle nuove disposizioni** (in quanto classificati in comuni **totalmente montani**, o parzialmente montani ma posseduti o condotti da coltivatori diretti o IAP) sono comunque esenti Imu anche per l'anno 2014.

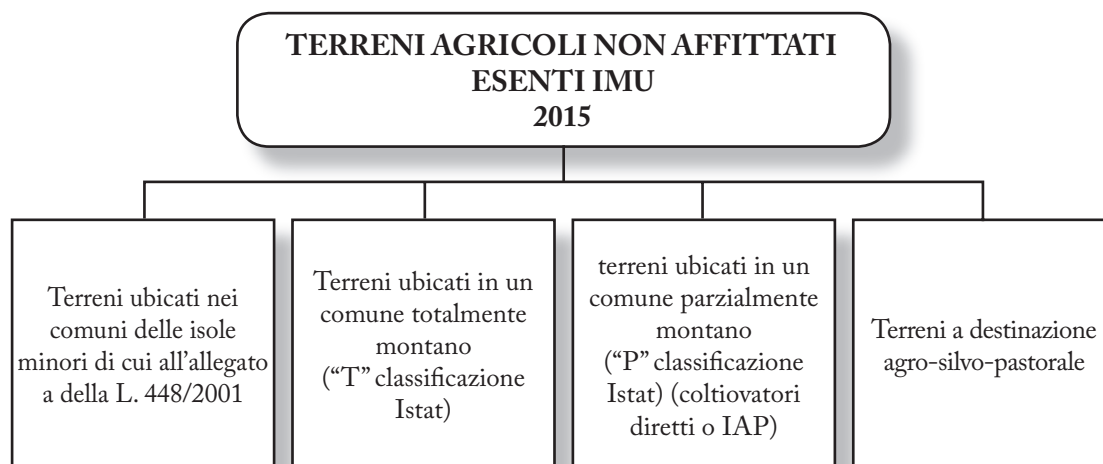
Nei casi in cui risultava **dovuta l'Imu per l'anno 2014** il versamento doveva essere effettuato entro il **10 febbraio 2015**; l'aliquota da applicare era lo **0,76%** (aliquota ordinaria) a meno che il comune non abbia deliberato l'aliquota riferita ai terreni agricoli.

Per l'anno 2015 il comma 1-bis dell'art. 1 del D.L. 4/2015 prevede che l'Imu dovuta ai sensi dell'art. 13, comma 8-bis, del D.L. 201/2011, per i terreni:

- ubicati nei Comuni di cui all'Allegato 0A (collinari svantaggiati);
 - posseduti e condotti dai coltivatori diretti / IAP iscritti nella previdenza agricola;
- è riconosciuta la **detrazione di euro 200**, fino a concorrenza del suo ammontare. Nell'ipotesi in cui nell'Allegato 0A, in corrispondenza del Comune, sia riportata l'annotazione parzialmente delimitato (PD), la detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate ai sensi della CM 14.6.93, n. 9.

Per i terreni **imponibili Imu** il successivo D.L. 78/2015 **ha differito il termine per il versamento della prima rata Imu 2015 al 30 ottobre 2015**.

Terreni esenti Imu per l'anno 2015:



Nei casi sopra indicati quindi il terreno, esente Imu, sarà soggetto ad **Irpef sia sul reddito dominicale che su quello agrario**; in tutti gli altri casi invece il terreno **sconterà l'Imu quindi sarà soggetto ad irpef solo sul reddito agrario**.



La **Legge di Stabilità 2016** è nuovamente intervenuta, modificando a decorrere **dall'anno 2016**, i **casi di esenzione** dall'imposta municipale propria (Imu) prevista per i terreni agricoli, abrogando i commi da 1 a 9-bis dell'art. 1 del D.L. 4/2015.

Sono **esenti IMU i terreni agricoli**:

- ricadenti in **aree montane e di collina** in base ai **criteri individuati dalla C.M. 14.6.93, n. 9**;
- **posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali**, iscritti nella previdenza agricola, **indipendentemente dalla loro ubicazione**;
- **ubicati nei comuni delle isole minori** di cui all'allegato A annesso alla L. 448/2001;
- a **immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

CONDUZIONE ASSOCIATA E SOCIETÀ SEMPLICI

Nel caso di **conduzione associata di un fondo**, l'associato dovrà dichiarare il **solo reddito agrario** sulla base della quota a lui spettante e in relazione alla percentuale di partecipazione e proporzionata al periodo di durata del contratto.

Tale percentuale è ricavabile **dall'atto firmato e sottoscritto da tutti gli associati**; nel caso in cui non vi sia un apposito atto firmato e sottoscritto le istruzioni precisano **che le partecipazioni si considerano in parti uguali**.

Infine nel caso in cui l'associato sia anche **proprietario del terreno**, dovrà indicare **nel quadro RA anche il reddito dominicale**; tuttavia non lo si dovrà considerare nel calcolo dell'Irpef e delle addizionali.

Nel caso di **società semplici** costituite per l'esercizio in forma associata con attività e redditi compresi nei limiti fissati dall'art. 32 del Tuir gli adempimenti dichiarativi a carico della società e dei soci sono i seguenti:

- **la società semplice operante in agricoltura**, ai fini della dichiarazione dei redditi, dovrà compilare **il Modello Unico Società di persone** ed equiparate, indicando il **reddito agrario del terreno** in conduzione e il **reddito dominicale**, qualora ne sia anche proprietaria;
- il **socio** compila il modello Unico, **indicando nel quadro RH la quota di spettanza risultante** dal Modello Unico società di persone ed equiparate, per il reddito agrario e, qualora i terreni siano in proprietà, compila il quadro RA per indicare la propria quota per quanto concerne il reddito dominicale.

SOGGETTI NON OBBLIGATI

Non devono essere dichiarati i terreni che **non producono reddito dominicale e agrario**. Pertanto non sono tenuti alla compilazione del quadro RA i soggetti che possiedono terreni:

- **che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani**, quali giardini o cortili;
- che vengono utilizzati **come beni strumentali nell'esercizio delle proprie specifiche attività commerciali**;
- **che sono utilizzati come terreni parchi e giardini se:**
 - sono aperti al pubblico;
 - la loro conservazione è considerata dal *Ministero per i beni e le attività culturali* di pubblico interesse;
 - il proprietario non ha ricavato alcun reddito dal loro utilizzo per tutto il periodo d'imposta (comunicandolo all'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate entro 3 mesi dalla data in cui il Ministero ha riconosciuto il terreno di pubblico interesse);
- **per i quali si è titolari della nuda proprietà**;
- che sono **situati all'estero** (in tale circostanza il proprietario dovrà compilare il quadro RL);
- che **sono dati in affitto per usi non agricoli** (in tale circostanza il proprietario dovrà compilare il quadro RL);
- i redditi dei **terreni**, per la parte derivante dall'esercizio di attività agricole, **spettanti alle società in nome collettivo e in accomandita semplice** sono **considerati redditi di impresa** e non devono essere dichiarati in questo quadro.

REDDITO DOMINICALE E REDDITO AGRARIO

Il **reddito dei terreni da indicare nel quadro RA** si distingue in **reddito dominicale e reddito agrario**.

Reddito dominicale

Il **reddito dominicale** rappresenta il **reddito derivante dal semplice possesso del terreno** (a titolo di proprietà o di altro diritto reale) mentre il **reddito agrario** rappresenta il **reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola sul fondo**.

Al **proprietario del terreno** o al titolare di altro diritto reale spetta sia il **reddito dominicale** sia il **reddito agrario**, nel caso in cui lo stesso svolga direttamente l'attività agricola; se l'attività agricola viene esercitata da un'altra persona il reddito dominicale spetta comunque al proprietario mentre il reddito agrario spetta a chi svolge l'attività agricola.

A **partire dall'anno 2012**, per effetto del disposto dell'art. 13 del D.L. 201/2011 l'Imu sostituisce l'Irpef e le relative addizionali sul reddito dominicale dei terreni non affittati, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte sui redditi. Pertanto il reddito dei terreni non affittati sarà calcolato tenendo conto del solo reddito agrario. Per i terreni affittati, invece, risultano dovute sia l'Imu che l'Irpef.

Restano assoggettati ad Irpef, anche se non affittati, i terreni per i quali è prevista l'esenzione dall'Imu.

Reddito agrario

Come detto, il reddito agrario rappresenta **il reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola sul fondo**.

Ai fini della determinazione del reddito agrario bisogna verificare quali tipologie di attività vengono considerate **"attività agricole"**.

Ai sensi **dell'art. 32 del Tuir** sono considerate tali:

- a) le **attività dirette alla coltivazione del terreno** e alla silvicoltura;
- b) l'**allevamento di animali** con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- c) le **attività** di cui al terzo comma dell'art. 2135 del Cod. Civ., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

Se le attività menzionate alle lettere b) e c) eccedono i limiti stabiliti, la parte di reddito imputabile all'attività eccedente è considerata reddito d'impresa da determinarsi in base alle norme contenute nella sez. I del capo II del titolo II del Tuir .

Si **considerano altresì produttive di reddito agrario**:

- la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica di fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, nonché le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi nei limiti di cui all'art. 32, c. 2, lett. b).

Con riferimento alle attività dirette alla produzione di vegetali (ad esempio, piante, fiori, ortaggi, funghi), si fa presente che per verificare la condizione posta alla lettera b), ai fini del calcolo della superficie adibita alla produzione, occorre fare riferimento alla superficie sulla quale insiste la produzione stessa (ripiani o bancali) e non già a quella coperta dalla struttura. Pertanto, qualora il suolo non venga utilizzato per la coltivazione, rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali.



L'imprenditore agricolo che svolge anche attività di agriturismo ai sensi della Legge 730/1985 deve determinare anche il reddito corrispondente a quest'ultima attività nel quadro RD.



Agroenergie

L'art. 22 del D.L. 66/2014, modificato dall'art. 12 del D.L. 192/2014 ha previsto, **per gli anni 2014 e 2015** che **la produzione e la cessione** effettuate da imprenditori agricoli di:

- **energia elettrica e calorica** da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e **fotovoltaiche**, sino a 260.000 kWh anno;
- **carburanti** ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo;
- di **prodotti chimici** derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo,

costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario.

Pertanto, nelle ipotesi descritte, il relativo reddito deve essere indicato nel presente **quadro RA**. Nel caso in cui, invece, la produzione di energia oltrepassi i limiti sopra riportati, il relativo reddito deve essere indicato nel quadro RD ovvero, se si è optato per la determinazione dei redditi nei modi ordinari, nel quadro RF o RG. I contribuenti tenuti alla compilazione dei quadri RD o RG devono comunque compilare il quadro RA per la determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia entro i limiti sopra indicati. In tali circostanze il reddito va determinato applicando il **coefficiente di redditività del 25%** all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini Iva; nel caso in cui l'imprenditore agricolo intende determinare il reddito nei modi ordinari dovrà comunicarlo all'Agenzia delle entrate nella prima dichiarazione Iva da presentare successivamente alla scelta operata.

RIVALUTAZIONE DEI REDDITI DEI TERRENI

Per il **calcolo dei redditi dei terreni** si dovrà operare la **rivalutare dei redditi applicando i coefficienti di rivalutazione previsti**: per la compilazione del **quadro RA** non si deve tener conto di tali coefficienti, che dovranno essere presi in considerazione nella determinazione del prospetto di liquidazione.

Ai sensi **dell'art. 3, comma 50 della Legge 662/1996**:

- il reddito dominicale deve essere rivalutato dell'80%;
- il reddito agrario deve essere rivalutato del 70%.

L'art. 1, comma 512, della Legge di stabilità 2013 (L. 228/2012), ha previsto **un'ulteriore rivalutazione, limitatamente** agli anni 2013, 2014, 2015, per i redditi dominicali ed agrari, **nella misura del 15%**.

Conseguentemente, i **redditi dominicali e agrari** rilevanti ai fini delle imposte sui redditi per i periodi di imposta 2013, 2014 e 2015, devono essere determinati effettuando in sequenza **le due rivalutazioni**:

1. quella **prevista dall'articolo 3, comma 50, della L. 662/1996**, e poi, sull'importo risultante;
2. quella **prevista dal comma 512 della L. 228/2012**.

L'art. 7, comma 4 del **D.L. 91/2014**, sostituendo la precedente disposizione normativa (il citato comma 512) ha previsto ulteriori rivalutazioni nelle seguenti misure:

2014: 15%

2015: 30%

2016: 7%.

Per i terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti dai **coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola l'ulteriore rivalutazione è stata mantenuta al

5% per l'anno 2014 ma è stata elevata per l'anno 2015 al 10%. Ai fini della determinazione dell'acconto 2015 si doveva tenere in considerazione dell'aumento della rivalutazione (30% nella generalità dei casi e 10% per i coltivatori diretti/IAP).



La **Legge di Stabilità 2016**, al comma 909, ha **modificato nuovamente** l'art. 1 comma 512 della L. 228/2012 disponendo che a **decorrere dal 2016 l'ulteriore rivalutazione dei redditi dominicali ed agrari sia pari al 30%** (invece del 7%).

La suddetta rivalutazione si applica sull'importo risultante dalla rideterminazione operata ai sensi dell'art. 3 co. 50 della L. 662/1996, quindi dopo **avere rivalutato il reddito dominicale dell'80% e il reddito agrario del 70%**.

Pertanto, **relativamente al 2016**

- il reddito dominicale, già aumentato dell'80%, è incrementato del 30%;
- il reddito agrario, già aumentato del 70%, è aumentato del 30%.

Tale modifica non ha effetto per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP i quali dovranno, per l'anno 2016 operare solo la rivalutazione prevista dalla legge n. 662/1996.

COLTIVATORE DIRETTO

Si definisce coltivatore diretto i soggetti che **abitualmente e direttamente** coltivano i fondi ed allevano il bestiame.

La condizione richiesta per essere considerato coltivatore diretto è che la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame.

IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE

È imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.



ESEMPIO

	Reddito dominicale	Reddito agrario
Rendita catastale	150,00 €	110,00 €
Prima rivalutazione Art.3 comma 50 L.662/1996	80%	70%
Rendita rivalutata	270,00 €	187,00 €
Seconda rivalutazione comma 512 L. 228/2012	30%	30%
Rendita finale	351,00 €	243,10 €

Limitatamente ai **terreni agricoli o non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola, **l'ulteriore rivalutazione si applica nella misura del 5%.**

Tali incrementi vanno applicati sull'importo già rivalutato dell'80%, per il reddito dominicale e del 70%, per il reddito agrario.



ESEMPIO

Pertanto, riprendendo i dati dell'esempio precedente:

	Reddito dominicale	Reddito agrario
Rendita catastale	150,00 €	110,00 €
Prima rivalutazione Art. 3 comma 50 L. 662/1996	80%	70%
Rendita rivalutata	270,00 €	187,00 €
Seconda rivalutazione comma 512 L. 228/2012	10%	10%
Rendita finale	297,00 €	205,70 €

Nell'ipotesi in cui le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP iscritti alla previdenza agricola abbiano costituito una società di persone alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente, la minore rivalutazione del 5 per cento è operata sia sul reddito dominicale che sul reddito agrario.

Infine, in base all'articolo 14, comma 3, della L. 441/1998, nell'ipotesi di **concessione in affitto di terreni per usi agricoli a imprenditori agricoli professionali e a coltivatori diretti che non abbiano ancora compiuto 40 anni**, ricorrendo gli altri presupposti ivi previsti, **non si applica la rivalutazione dei redditi dominicale e agrario di cui dall'articolo 3, comma 50, della L. 662/1996.**



ESEMPIO

	Reddito dominicale	Reddito agrario
Rendita catastale	150,00 €	110,00 €
Prima rivalutazione Art. 3 comma 50 L. 662/1996	0	0
Rendita rivalutata	150,00 €	110,00 €
Seconda rivalutazione comma 512 L. 228/2012	30% / 10%	30% / 10%
Rendita finale	195,00 € / 165,00 €	143,00 € / 121,00 €



Ai fini della determinazione **dell'acconto 2016**:

- di dovrà tener conto **dell'ammontare dei redditi** dei terreni così come determinato per il saldo 2015;
- senza tener conto dell'ulteriore rivalutazione del **10%** sui redditi dei **terreni dei coltivatori diretti e IAP applicata per l'anno 2015**.

I redditi dominicali e agrari possono essere ricavati direttamente dagli atti catastali se la coltura praticata corrisponde a quella risultante dal catasto ovvero attraverso le tariffe d'estimo.



Per **le superfici adibite a funghicoltura** in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, i redditi dominicale ed agrario sono determinati mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia dove è situato il terreno.

Anche l'attività di funghicoltura è considerata agricola se vengono rispettati i limiti di cui all'art. 32, comma 2 lett. b) e c) del Tuir.



APPROFONDIMENTO

VARIAZIONE DI COLTURA DEI TERRENI

Ai fini della determinazione del reddito dei terreni:

- se la coltura praticata **corrisponde** a quella risultante dal catasto i **redditi dei terreni possono essere rilevati direttamente dagli atti catastali**;
- se la coltura effettivamente praticata **non corrisponde** a quella risultante dal catasto, i contribuenti devono determinare il reddito dominicale e agrario applicando **la tariffa d'estimo media** attribuibile alla qualità di coltura praticata e le deduzioni fuori tariffa.

Ai sensi dell'art. 30 del Tuir i contribuenti hanno l'obbligo di denunciare le variazioni dei redditi dominicale e agrario al competente Ufficio del Territorio (ex Ufficio Tecnico Erariale) entro **il 31 gennaio** dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate indicando 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 delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale dei terreni e del reddito agrario, si applica la sanzione amministrativa da 258 euro a 2.065 euro.

I nuovi valori dei redditi agrari e dominicali dovranno essere indicati nella dichiarazione relativa:

- al periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificate le variazioni di coltura che hanno causato l'aumento del reddito;
- al periodo di imposta in cui si sono verificate le variazioni di coltura che hanno causato la diminuzione del reddito, se la denuncia della variazione è stata presentata entro il termine previsto dalla legge (31 gennaio), ovvero se la denuncia è presentata dopo il detto termine, dal periodo d'imposta in cui la stessa è presentata.

La denuncia di variazione può essere effettuata mediante una procedura informatica (denominata "Docte-2") o attraverso il modello 26-A/11 approvati con Provvedimento dell'Agenzia del Territorio del 28 febbraio 2011.

La denuncia di variazione colturale può essere sostituita, per i contribuenti che beneficiano dei contributi

agricoli comunitari, dalla dichiarazione sull'uso del terreno presentata all'AGEA (Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura) per la richiesta dei contributi stessi.

Acquisiti i dati attraverso tali comunicazioni/dichiarazioni, l'AGEA comunica all'Agenzia del Territorio tali dati aggiornando la banca dati catastale e, con apposito comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rende noti a ciascun comune i nuovi estimi che saranno a sua volta pubblicizzati presso i comuni interessati tramite gli uffici provinciali e sul sito internet dell'Agenzia.

Tali redditi produrranno effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione.

Tale esonero è limitato ai contribuenti che beneficiano dei suddetti contributi, mentre tutti gli altri contribuenti devono presentare la denuncia di variazione culturale applicandosi in caso di inadempimento la sanzione prevista.



Il reddito dei terreni determinato in questo quadro tiene conto della sopra citata disciplina relativa ai terreni non affittati e **va attribuito ai soci**. Considerato che la disciplina in materia di **Imu non si applica ai soci diversi da persone fisiche**, né ai soci persone fisiche che detengono la partecipazione in regime di impresa, la **società deve determinare il maggior reddito dominicale da attribuire a questi ultimi, riportando l'importo nel campo 13 della sezione II del quadro RO**.

QUADRO RB



CODICE FISCALE

Mod. N.

11

Reddito dei
fabbricati

	Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Non imponibile
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RB1	0,00					0,00			0,00	0,00
	Esenzione IMU Codice comune									
	11	12								
RB2	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB3	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB4	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB5	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB6	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB7	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB8	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB9	0,00					0,00			0,00	0,00
	11	12								
RB10	TOTALE (da riportare nel rigo RN6, colonne 1 e 1-bis, del quadro RN)								0,00	0,00

Dati necessari
per usufruire
delle agevolazioni
previste per
i contratti
di locazione

	N. di rigo	Mod. N.	Estremi di registrazione del contratto				Codice identificativo contratto	Contratti non superiori a 30 gg	Anno dich. ICI/IMU
			Data	Serie	Numero e sottonumero	Codice ufficio			
RB11	1	2	3	4	5 /	6	7	8	9
RB12					/				
RB13					/				
RB14					/				
RB15					/				
RB16					/				
RB17					/				
RB18					/				
RB19					/				
RB20					/				
RB21					/				
RB22					/				
RB23					/				
RB24					/				
RB25					/				

STRUTTURA E COMPOSIZIONE DEL QUADRO

Il **quadro RB** è composto da due sezioni:

- nella prima sezione (**da RB1 a RB9**) devono essere dichiarati i redditi dei fabbricati;
- nella seconda sezione (**da RB11 a RB25**) devono essere indicati i dati richiesti per poter usufruire delle agevolazioni previste per i contratti di locazione.

SOGGETTI OBBLIGATI

Il **quadro RB** deve essere compilato dalle **società semplici ed equiparate** che possiedono fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti con attribuzione di rendita nel catasto edilizio urbano a titolo di:

- proprietà;
- usufrutto o altro diritto reale.



- Il nudo proprietario non deve dichiarare il fabbricato;
- nel caso di comproprietà la società dovrà dichiarare la quota di reddito di propria spettanza;
- in caso di cessione del fabbricato durante l'anno il reddito è attribuito a ciascun possessore proporzionalmente alla durata del possesso.

PROPRIETÀ E DIRITTI REALI

Diritto di proprietà: il proprietario è *“colui che ha il diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico”* (art. 832 Cod.Civ.).

Diritto di usufrutto: l'usufruttuario ha il diritto di godere della cosa rispettandone la destinazione economica (art. 982 Cod.Civ.).

Diritto di superficie: Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore degli altri, che ne acquistano la proprietà (art. 952 del Cod.Civ.).

Diritto di uso: chi ha il diritto d'uso di una cosa può servirsi di essa e se è fruttifera può raccoglierne i frutti per quanto occorre ai bisogni suoi e della sua famiglia (art. 1021 del Cod.Civ.).

Tra i diritti reali di godimento rientra, solo se effettivamente esercitato, il **diritto di abitazione** (è il diritto di abitare una casa limitatamente ai bisogni propri e della propria famiglia, ex art. 1022 Cod.Civ.) che **spetta al coniuge superstite** ai sensi dell'art. 540 Cod.Civ.



Un contribuente che risulta essere **titolare di un diritto reale di godimento** su un immobile deve dichiararne il relativo reddito, mentre un contribuente che risulta essere titolare solo della **nuda proprietà** non deve dichiarare il reddito derivante da quel fabbricato.

Gli immobili concessi in **comodato** (ad esempio un familiare che utilizza gratuitamente l'immobile) non devono essere dichiarati dal comodatario, ma dal proprietario dell'immobile.

SOCIETÀ SEMPLICI

I **soci di società semplici e di società equiparate** ai sensi dell'art. 5 del Tuir che producono reddito di fabbricati **possono utilizzare il modello Unico** e compilare il **quadro RB** per dichiarare il reddito di fabbricati attribuito dalla società (che dovrà rilasciare al singolo socio un prospetto di riparto) non la rendita catastale. L'introduzione dell'Imu nel caso di immobili non locati il suo effetto sostitutivo sull'Irpef e sulle addizionali comporta, da un punto di vista operativo, alcune implicazioni. Come precisato infatti nella **C.M. 5/E/2013, dal prospetto di ripartizione del reddito trasmesso dalla società semplice ai soci persone fisiche** deve risultare:

- **la quota del reddito di partecipazione del socio** corrispondente al reddito dei **fabbricati non locati** per i quali opera l'effetto di sostituzione.

Nel **caso in cui la società semplice sia partecipata anche da soci** che operano in regime d'impresa, **l'effetto di sostituzione non si produce** in capo a questi ultimi e la quota del reddito di partecipazione corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati concorre alla determinazione del reddito di detti soci.

IMMOBILI CHE NON VANNO DICHIARATI

Oltre alla situazione in cui il soggetto sia **titolare della nuda proprietà (e pertanto l'immobile va dichiarato dal soggetto titolare del diritto reale di godimento)** vi sono delle specifiche situazioni per le quali non vi è obbligo di indicare gli immobili nel quadro RB.

Non devono essere dichiarate le seguenti tipologie di immobili:

- **unità immobiliari** per le quali sono state **rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia**. Il proprietario dell'immobile non deve dichiarare il reddito dell'immobile solo:
 - per il periodo di validità del provvedimento;
 - se durante questo periodo non ha utilizzato l'immobile;
- unità immobiliari destinate esclusivamente **all'esercizio del culto e monasteri di clausura** unitamente alle relative pertinenze: **l'esclusione non si applica nel caso in cui tali immobili siano oggetto di locazione;**
- **unità immobiliari aperte** al pubblico adibite completamente **a musei, biblioteche, archivi, cineteche ed emeroteche**: l'esclusione si applica a condizione che dall'utilizzo di tali immobili non derivi alcun reddito per l'intero anno e che venga fatta denuncia all'Agenzia delle entrate entro tre mesi dalla data di inizio dell'apertura;
- **i fabbricati situati nelle zone rurali e non utilizzabili come abitazioni** alla data del 7 maggio 2004 che vengono ristrutturati nel rispetto della vigente disciplina dall'imprenditore agricolo proprietario e che acquisiscono i requisiti di abitabilità previsti dalle vigenti norme, se vengono concessi in locazione: tale disciplina si applica per il periodo relativo al primo contratto di locazione che deve avere una durata non inferiore a cinque anni e non superiore a nove anni, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 99/2004.



REDDITI DA PROPRIETÀ CONDOMINIALI

I **redditi derivanti da unità immobiliari di proprietà condominiale** dotati di autonoma rendita catastale, quali ad esempio i locali della portineria o l'alloggio del custode, **devono essere dichiarati da ogni condomino se la quota di reddito di spettanza di ciascuno per ogni unità immobiliare è superiore a 25,82 euro**. Tale **esclusione non** si applica in tutti i casi nei quali l'unità immobiliare oggetto di proprietà comune è **concessa in affitto** o **quando l'unità immobiliare è costituita da un negozio**.



COSTRUZIONI RURALI

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

- **le costruzioni rurali utilizzate come abitazione** che appartengono al possessore o all'affittuario dei terreni adibiti ad uso agricolo;
- **le costruzioni strumentali alle attività agricole;**
- **i fabbricati rurali destinati all'agriturismo.**

Affinché non siano produttive di reddito le costruzioni rurali devono soddisfare i **requisiti di ruralità**, validi con decorrenza 1° dicembre 2007, contenuti nell'art. 9 del D.L. 557/1993 come modificato dall'art. 42-bis del D.L. 159/2007 e dall'art. 1 comma 275 della L. 244/2007.

Requisiti:

- ***Il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:***
 - 1) dal **soggetto titolare del diritto di proprietà** o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;
 - 2) **dall'affittuario del terreno** stesso o dal soggetto che, con altro titolo idoneo, conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
 - 3) dai **familiari conviventi** a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;
 - 4) da **soggetti titolari di trattamenti pensionistici** corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;
 - 5) da **uno dei soci amministratori delle società agricole** di cui all'art. 2 del D.Lgs. 99/2004, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale.
- ***Qualifica del soggetto:***
i soggetti di cui ai numeri 1), 2), 5) devono rivestire **la qualifica di imprenditore agricolo** ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'art. 8 della L. 580/1993. Nel caso in cui venga meno il requisito soggettivo di qualifica dell'imprenditore agricolo i fabbricati iscritti al catasto terreni perdono il requisito di ruralità e dovranno essere dichiarati sulla base di una rendita presunta.
- ***Sito del terreno e superficie minima:***
il terreno cui il fabbricato si riferisce deve avere una superficie di almeno 10.000 mq ed essere situato nello stesso comune o in comuni confinanti e d'essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. In alternativa, per i terreni adibiti a colture specializzate in serra, funghicoltura, o altra coltura intensiva ed ubicati in comuni montani la superficie deve essere non inferiore a 3.000 mq.
- ***Volume d'affari:***
il volume d'affari derivante da attività agricola del soggetto che conduce il fondo **deve essere superiore alla metà del reddito complessivo dell'anno** (esclusi i trattamenti pensionistici per attività agricole).
Se i terreni sono ubicati in comuni montani il volume d'affari deve essere superiore ad un quarto del reddito complessivo.
Infine, per i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva il volume d'affari massimo presunto è pari a 7.000 euro.

Non sono considerati fabbricati rurali:

- fabbricati di lusso;
- fabbricati appartenenti alle categorie catastali A/1 e A/8.

Tutti gli immobili che non possono essere riconosciuti come fabbricati rurali devono essere dichiarati nel quadro RB, utilizzando in assenza di quella definitiva, la rendita presunta.

CASI PARTICOLARI

- A)** Se l'immobile **viene utilizzato da più soggetti**, è sufficiente che i requisiti vengano soddisfatti da almeno uno di essi.
- B)** Nel caso in cui **sullo stesso terreno insistano più fabbricati**, i requisiti di ruralità devono essere verificati e soddisfatti distintamente per ciascuna unità immobiliare.
- C)** Se **lo stesso nucleo familiare occupa più unità immobiliari**, devono essere soddisfatti anche i seguenti requisiti:
- 5 vani catastali più un vano per ogni abitante oltre il primo;
 - oppure 80 mq più massimo 20 mq per ogni abitante oltre il primo.
- D)** Le costruzioni non utilizzate non producono reddito se vengono soddisfatti tutti i requisiti e se viene predisposta una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti l'assenza di allacciamento alle reti dell'energia elettrica dell'acqua e del gas.

Le costruzioni rurali strumentali ai sensi del comma 3-bis dell'art. 9 del D.L. 557/1993 **sono riconosciute rurali anche a fini fiscali** se sono necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 C.C. e in particolare sono destinate:

- alla **protezione delle piante**;
- alla **conservazione dei prodotti agricoli**;
- alla **custodia delle macchine agricole**, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- **all'allevamento e al ricovero degli animali**;
- **all'agriturismo**;
- ad **abitazione dei dipendenti** esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità nella normativa vigente in materia di collocamento;
- alle **persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna**;
- ad uso **ufficio dell'azienda agricola**;
- alla **manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli** anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 228/2001;
- **all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso**.

Il **D.L. 201/2011** ha disposto che i fabbricati rurali iscritti nel Catasto dei terreni dovevano essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012.

RAPPORTI IMU-Irpef: BENI POSSEDUTI DA SOCIETÀ SEMPLICI

Come precisato nella **C.M. 5/E/2013**:
dato che

- le **società semplici non sono soggetti passivi Irpef**;
- il **reddito mantiene la natura della categoria in cui lo stesso è classificabile** (a differenza delle società commerciali);

- i redditi di partecipazione in società semplici **imputati per trasparenza ai soci** mantengono in capo ad essi la medesima natura dei redditi da cui promanano;

l'effetto sostitutivo deve essere applicato ai soci persone fisiche per la quota del reddito di partecipazione riferibile ai redditi fondiari attribuito dalla società.

Da un **punto di vista operativo il prospetto di riparto** del reddito trasmesso dalla società semplice **ai soci deve risultare la quota del reddito di partecipazione del socio** corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati.

FABBRICATI NON LOCATI

In generale, l'**Imu** **sostituisce l'Irpef** e **le relative addizionali regionale** e comunale dovute con riferimento ai redditi dei fabbricati non locati, compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito.

Pertanto, **nel quadro RB** devono essere indicati i dati di tutti gli immobili posseduti, ma **il reddito dei fabbricati** è calcolato tenendo conto esclusivamente degli **immobili concessi in locazione**. I fabbricati locati sono individuati dai seguenti codici, indicati nella colonna **2 'Utilizzo'** dei righi da RB1 a RB9: **'3'** locazione a canone libero, **'4'** equo canone, **'8'** locazione a canone concordato agevolato, **'14'** locazione agevolata di immobile situato in Abruzzo .



Il reddito dei fabbricati determinato in questo quadro tiene conto della sopra citata **disciplina relativa ai fabbricati non locati e va attribuito ai soci**. Considerato che la disciplina in materia di **Imu non** si applica ai soci diversi da persone fisiche, né ai soci persone fisiche che detengono la partecipazione in regime di impresa, la **società deve determinare il maggior reddito dei fabbricati da attribuire a questi ultimi, riportando l'importo nel campo 14 della sezione II del quadro RO**.

FABBRICATI ESENTI IMU

Come precisato nella circolare 3/DF del 18 maggio 2012 gli **immobili esenti** dall'imposta municipale propria sono comunque assoggettati **alle imposte sui redditi e alle relative addizionali** ove dovute.

Sono esenti Imu:

- **gli immobili posseduti dallo Stato e dagli enti pubblici;**
- **gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali** destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché alle attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, alla catechesi e all'educazione cristiana;
- **i fabbricati rurali** ad uso **strumentale** ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani dall'elenco dei comuni italiani predisposti dall'Istat;
- **i fabbricati ubicati in Abruzzo** nelle zone colpite dal sisma del 6 aprile 2009 distrutti o dichiarati inagibili totalmente o parzialmente (non concorrono alla formazione del reddito e sono esenti dall'Imu fino alla definitiva ricostruzione);
- **i fabbricati ubicati in Emilia**, nelle zone colpite dal sisma del 20 e del 29 maggio distrutti o oggetto di ordinanze sindacali di sgombero adottate entro il 20 novembre 2012 (sono esenti Imu fino alla definitiva ricostruzione e agibilità e comunque non oltre il 30 giugno 2015).

Ciascun rigo del quadro RB (da RB1 a RB9) serve **per indicare una determinata situazione “fiscale” relativa ad un immobile.**

Se devono essere dichiarati più di sei situazioni/fabbricati e, quindi, non risultano sufficienti i righi previsti, si deve procedere alla compilazione di un ulteriore quadro RB e numerare progressivamente la casella “Mod. N.” posta in alto a destra del modello. In tale situazione, indipendentemente dal numero di fabbricati dichiarati e dal numero di modelli utilizzati, il totale dei redditi dei fabbricati deve essere riportato nel **rigo RB10 del primo quadro utilizzato** (quindi del “Mod. N. 1”).

SEZIONE I										
Reddito dei fabbricati	Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		,00					,00		,00	,00
RB1	Esenzione IMU 11	Codice comune 12								

Rendita catastale		Utilizzo		Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	4	%	5	6	7	8	9	10
	,00						,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU

Codice comune

11

12

Se l'immobile è iscritto in catasto a colonna 1 del rigo RB1/RB9 deve essere indicata la rendita rinvenibile dalle visure rilasciate dall'ufficio territoriale competente.

Il contribuente in tale situazione può richiedere l'attribuzione di una rendita all'ufficio del catasto competente utilizzando un apposito modello nel quale devono essere indicati i dati del possessore dell'immobile, l'ubicazione dell'immobile ed i dati dello stesso.

In alternativa, è possibile, attraverso una procedura denominata DOC-FA (rendita proposta), che il contribuente (attraverso un professionista) proponga una rendita valida fino al momento dell'attribuzione della rendita definitiva.

La rendita proposta diventa definitiva se entro un anno non viene rettificata dall'ufficio del territorio competente.

Colonna 2 - UTILIZZO

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	,00							,00
RB1	Esenzione IMU	Codice comune						
	11	12						

- 2. Unità immobiliare a disposizione**
3. Unità immobiliare locata in regime di libero mercato
4. Unità immobiliare locata in regime legale di determinazione del canone
8. Unità immobiliare locata con canone concordato
9. Unità immobiliare non rientrante in nessuno dei casi precedenti
14. Immobile situato nella regione Abruzzo e concesso in locazione a soggetti residenti
15. Immobile situato nella regione Abruzzo e concesso in comodato a soggetti residenti

A **colonna 2** dei righi RB1/RB9 deve essere indicato un codice che identifica la modalità di utilizzo del fabbricato.

La tabella che segue riassume i codici da utilizzare:

CODICI	TIPOLOGIA DI UTILIZZO
2	UNITÀ IMMOBILIARE A DISPOSIZIONE
3	UNITÀ IMMOBILIARE LOCATA IN REGIME DI LIBERO MERCATO
4	UNITÀ IMMOBILIARE LOCATA IN REGIME LEGALE DI DETERMINAZIONE DEL CANONE O "EQUO CANONE"
8	UNITÀ IMMOBILIARE LOCATA CON CANONE "CONVENZIONALE"
9	UNITÀ IMMOBILIARE NON RIENTRANTE IN NESSUNO DEI CASI PRECEDENTI
14	IMMOBILE SITUATO NELLA REGIONE ABRUZZO E CONCESSO IN LOCAZIONE A SOGGETTI RESIDENTI
15	IMMOBILE SITUATO NELLA REGIONE ABRUZZO E CONCESSO IN COMODATO A SOGGETTI RESIDENTI

Codice 2 - UNITÀ IMMOBILIARI TENUTE A DISPOSIZIONE

Deve essere utilizzato il **codice "2"** per identificare gli immobili **tenuti a disposizione della società o associazione**.

Caso a)

Rendita catastale		Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	%	5	6	7	8	9	10
	,00					,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU	Codice comune
11	12

Se, alla **colonna 2** viene indicato il codice **"2"** – immobile tenuto a disposizione della società o associazione

casella di colonna 11 barrata (immobile esente Imu)



allora il **reddito dell'immobile**, non soggetto ad Imu concorrerà alla formazione della base imponibile irpef (rendita catastale rivalutata aumentata di 1/3 rapportato ai giorni ed alla percentuale di possesso) e **sarà indicato alla colonna 9 (imponibile)**.

Rendita catastale		Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	%	5	6	7	8	9	10
	,00					,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU	Codice comune
11	12

Caso b)

Rendita catastale		Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	%	5	6	7	8	9	10
	,00					,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU	Codice comune
11	12

Se, alla **colonna 2** viene indicato il codice **"2"** – immobile tenuto a disposizione della società o associazione

casella di colonna 11 non barrata (immobile soggetto ad Imu)



QUADRO RB

Modalità di compilazione

allora il **reddito dell'immobile** pari alla rivalutata del 5% e aumentata di 1/3 ed eventualmente rapportata ai giorni ed alla percentuale di possesso **deve essere riportato alla colonna 10.**

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Immobili	Canone di locazione	Casi	Continua-	Imponibile	Non imponibile
1	2	giorni	storici	(vedere istruzioni)	particolari	zione (*)	9	10
,00				,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU 11 Codice comune 12

Codice 3 - UNITÀ IMMOBILIARE LOCATA IN REGIME DI LIBERO MERCATO

Nel caso in cui l'unità immobiliare sia data in locazione in regime di libero mercato (c.d. **"patti in deroga"**) **deve essere dichiarato il maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% ed il canone di locazione (ridotto della deduzione forfetaria del 5% o del 25%, se il fabbricato è situato nella città di Venezia centro e nelle isole di Giudecca, Murano e Burano) entrambi rapportati al periodo ed alla percentuale di possesso.**

Per i fabbricati concessi in **locazione in assenza dell'opzione** per il regime della **cedolare secca**, è **ridotta dal 15% al 5%** la **deduzione forfetaria del canone di locazione.**

Tali immobili saranno comunque assoggettati ad Irpef (tassazione ordinaria o tassazione sostitutiva) nonostante l'introduzione dell'Imu.

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Immobili	Canone di locazione	Casi	Continua-	Imponibile	Non imponibile
1	2	giorni	storici	(vedere istruzioni)	particolari	zione (*)	9	10
,00				,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU 11 Codice comune 12

Il codice **"3"** identifica l'unità immobiliare concessa in affitto in regime di libero mercato.

Nel caso di **tassazione ordinaria** il reddito da dichiarare e da indicare alla **colonna 9** **sarà pari alla rendita catastale rivalutata del 5% se maggiore del canone di locazione (ridotto della percentuale forfetaria) oppure sarà il canone di locazione (ridotto della percentuale forfetaria) se maggiore della rendita catastale rivalutata del 5%.**

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Immobili	Canone di locazione	Casi	Continua-	Imponibile	Non imponibile
1	2	giorni	storici	(vedere istruzioni)	particolari	zione (*)	9	10
,00				,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU 11 Codice comune 12

Codice 4 - UNITÀ IMMOBILIARE LOCATA IN REGIME DI EQUO CANONE

Nel caso in cui l'unità immobiliare sia data in locazione in regime legale di determinazione del canone (c.d. **"equo canone"**) **deve essere dichiarato il canone di locazione ridotto del 5% o del 25%, se il fab-**

bricato è situato nella città di Venezia centro e nelle isole di Giudecca, Murano e Burano (senza quindi il confronto con la rendita catastale).

Tali immobili saranno comunque assoggettati ad Irpef (tassazione ordinaria o tassazione sostitutiva) nonostante l'introduzione dell'Imu.

Rendita catastale		Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	%	5	6	7	8	9	10
	,00					,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU 11

Codice comune 12

Il codice "4" identifica l'unità immobiliare concessa in affitto in regime di equo canone.

Nel caso di **tassazione ordinaria** il reddito da dichiarare e da alla colonna 9 sarà **pari al canone di locazione ridotto della percentuale forfetaria (5% o 25%) senza confronto con la rendita catastale.**

Rendita catastale		Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	%	5	6	7	8	9	10
	,00					,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU 11

Codice comune 12

Codice 8 - UNITÀ IMMOBILIARE LOCATA A CANONE CONVENZIONALE

Il codice "8" può essere utilizzato nei casi:

- di **immobile situati in un comune ad alta densità abitativa** e concesso in **locazione a canone concordato in base agli accordi definiti in sede locale** tra le organizzazioni dei proprietari e quelle degli inquilini (ai sensi dell' art. 2, comma 3 e dell'art. 5 comma 2 L. 431/1998);
- di **immobili dati in locazione a canone concordato** situato in uno **dei comuni per i quali è stato deliberato lo stato di emergenza a seguito del verificarsi di eventi calamitosi** (in tal caso il codice "8" può essere utilizzato solo se si è optato per la cedolare secca).

Nel caso di **tassazione ordinaria** il **reddito imponibile** del proprietario (determinato effettuando il confronto tra la rendita catastale rivalutata rapportata ai giorni ed alla percentuale di possesso ed il reddito effettivo, ovvero il canone di locazione ridotto della percentuale forfetaria e rapportato alla percentuale di possesso) viene ulteriormente ridotto del 30%; dovrà inoltre essere compilata la sezione II del quadro RB.

Rendita catastale		Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	giorni	%	5	6	7	8	9	10
	,00					,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU 11

Codice comune 12

Il codice "8" identifica l'unità immobiliare concessa in affitto a canone concordato.

Nel caso di **tassazione ordinaria il reddito da dichiarare** e da riportare alla **colonna 9** sarà pari alla rendita catastale rivalutata del 5% (ed ulteriormente ridotta del 30%) se maggiore del canone di locazione (ridotto della percentuale forfetaria) oppure sarà il **canone di locazione ridotto della percentuale forfetaria (ed ulteriormente ridotto del 30%)** se maggiore della rendita catastale rivalutata del 5%.

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	,00					,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU 11 Codice comune 12

Codice 9 - IMMOBILE CON DIVERSO UTILIZZO

Questo codice **deve essere utilizzato per indicare l'unità immobiliare che non rientra in nessuno dei casi individuati con gli altri codici.**

Ad esempio, va indicato questo codice per:

- le unità **immobiliari prive di allacciamento alle reti** dell'energia elettrica, acqua e gas e di fatto non utilizzate a condizione che tali circostanze risultino da dichiarazione sostitutiva di atto notorio da esibire o trasmettere a richiesta degli uffici (la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotostatica del documento d'identità del sottoscrittore).
- **pertinenza di immobile tenuto a disposizione;**
- **bene di proprietà condominiale** (locali per la portineria, l'alloggio del portiere, autorimesse collettive) dichiarato dal singolo condomino se la quota di reddito spettante è superiore alla soglia prevista dalla normativa vigente 25,82 euro.



Reddito da dichiarare:

A decorrere **dall'anno 2012** l'Imu ha sostituito l'Irpef e le relative addizionali dovute con riferimento ai redditi dei fabbricati non locati, compresi quelli concessi in comodato; pertanto nel caso in cui **alla colonna 2 venga indicato il codice "9"** non sono dovute Irpef e addizionali, **se l'immobile ha scontato l'Imu.**

Codice 14 - UNITÀ IMMOBILIARE SITUATA NELLA REGIONE ABRUZZO E CONCESSA IN LOCAZIONE

Deve essere utilizzato questo codice per dichiarare il reddito derivante dalle unità immobiliari:

- situate nella regione Abruzzo;
- concesse in locazione a soggetti residenti (o stabilmente dimoranti) nei territori colpiti dal sisma del 6 aprile 2009 le cui abitazioni principali sono state distrutte o dichiarate inagibili secondo le previsioni dell'art. 5 dell'Ordinanza Ministeriale n. 3813 del 29 settembre 2009.



In presenza del codice “14” il **reddito imponibile** deve essere ridotto del 30%. Dovrà tuttavia essere confrontata la **rendita catastale rivalutata con il canone di locazione ridotto della percentuale forfetaria**, prendere il maggiore dei due importi e ridurlo ulteriormente del 30%.

Per usufruire della riduzione del reddito imponibile del fabbricato, è necessario **compilare la sezione II del quadro RB “Dati necessari per fruire delle agevolazioni previste per i contratti di locazione”**.

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9
,00					,00		,00	,00

RB1 Esenzione IMU Codice comune

11 12

Il **codice “14”** identifica l’unità immobiliare situata nella regione Abruzzo e concessa in locazione a soggetti residenti.

Nel **caso di tassazione ordinaria** il reddito da dichiarare e da riportare nella **colonna 9** sarà pari alla rendita catastale rivalutata del 5% (ed ulteriormente ridotta del 30%) se **maggiore del canone di locazione (ridotto della percentuale forfetaria)** oppure sarà il canone di locazione ridotto della percentuale forfetaria (ed ulteriormente ridotto del 30%) se **maggiore della rendita catastale rivalutata del 5%**.

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9
,00					,00		,00	,00

RB1 Esenzione IMU Codice comune

11 12

Codice 15 - UNITÀ IMMOBILIARE CONCESSA IN COMODATO E SITUATA NELLA REGIONE ABRUZZO

Deve essere utilizzato questo codice **per dichiarare il reddito derivante dalle unità immobiliari:**

- **situate nella regione Abruzzo;**
- **concesse in comodato a soggetti residenti** (o stabilmente dimoranti) nei territori colpiti dal sisma del 6 aprile 2009 le cui abitazioni principali sono state distrutte o dichiarate inagibili secondo le previsioni dell’art. 5 dell’Ordinanza Ministeriale n. 3813 del 29 settembre 2009.



Reddito da dichiarare:

A decorrere **dall’anno 2012** l’Imu ha sostituito l’Irpef e le relative addizionali dovute con riferimento ai redditi dei fabbricati non locati, compresi quelli concessi in comodato; pertanto nel caso in cui **alla colonna 2 venga indicato il codice “15”** non sono dovute Irpef e addizionali, se l’immobile ha scontato l’Imu.

Colonna 3 - PERIODO DI POSSESSO

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso %	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RB1	Esenzione IMU 11	Codice comune 12							

Deve essere indicato a **colonna 3** il **periodo di possesso dell'immobile espresso in giorni**.

Se l'utilizzo dell'immobile è variato nel corso dell'anno, dovranno essere utilizzati più righi per le diverse situazioni, ma la somma dei giorni non potrà essere superiore a 365.



Nel caso di fabbricati di nuova costruzione il reddito deve essere dichiarato a partire dalla data in cui il fabbricato è diventato idoneo all'uso cui è destinato o è stato comunque utilizzato dal possessore.

Colonna 4 - PERCENTUALE DI POSSESSO

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso %	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RB1	Esenzione IMU 11	Codice comune 12							

Nella **colonna 4** deve essere indicata la **quota di possesso espressa in percentuale (100% nel caso di un unico proprietario)**.

Colonna 5 - IMMOBILI STORICI

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso %	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RB1	Esenzione IMU 11	Codice comune 12							

La **colonna 5** deve essere barrata in presenza di un immobile di interesse storico/artistico riconosciuto in base al D.Lgs 42/2004.

Colonna 6 - CANONE DI LOCAZIONE

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso %	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RB1	Esenzione IMU 11	Codice comune 12							

Da quest'anno **per gli immobili concessi in locazione** e nel caso di applicazione **della tassazione ordinaria la deduzione forfetaria del canone di locazione è prevista nella misura del 5%.**

Nel caso in cui tutto o parte dell'immobile sia stato concesso in locazione nella **colonna 6** va riportato:

- il **95%** del canone annuo che risulta dal contratto di locazione;
- il **75%** del canone annuo che risulta dal contratto di locazione per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano, e di Burano;
- il 65% del canone nel caso di immobile storico o artistico.

Se il fabbricato è stato concesso in locazione solo per una parte dell'anno il canone annuo va riportato in proporzione ai giorni di durata della locazione.



L'importo da indicare a colonna 6:

- si deve tenere conto della **rivalutazione automatica** sulla base dell'indice **Istat** e l'eventuale maggiorazione percepita in caso di sublocazione;
- **non deve comprendere le spese condominiali** (luce, acqua, gas, portiere, ascensore, riscaldamento) se comprese nel canone;
- **in caso di comproprietà l'importo** va indicato per intero indipendentemente dalla quota di possesso. Eccezione a tale regola nel caso in cui l'immobile sia posseduto in comproprietà ma dato in locazione soltanto ad uno o più comproprietari: chi abita l'immobile non indicherà nessun importo a colonna 6, mentre gli altri comproprietari indicheranno soltanto la quota di canone annuo di loro spettanza e non l'intero importo; in tal caso nella colonna "7" casi particolari deve essere indicato il codice "5".

Colonna 7 - CASI PARTICOLARI

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	,00				,00			,00	,00

RB1

Esenzione IMU	Codice comune
11	12

Le istruzioni alla compilazione del modello prevedono una serie di casistiche che **influiscono sulla determinazione del reddito imponibile** permettendo al contribuente di dichiarare un reddito derivante dal fabbricato inferiore a quello derivante dall'applicazione delle regole ordinarie.

Sono previsti specifici **codici numerici** che devono essere riportati alla **colonna 7** e che identificano le varie situazioni previste.

CASI PARTICOLARI

Codice 1: immobile distrutto o inagibile a seguito di eventi sismici o altri eventi calamitosi e per legge è stato escluso da tassazione, a patto che il Comune di appartenenza abbia rilasciato un certificato in cui si dichiara la distruzione o l'inagibilità dell'immobile. In presenza del caso particolare '1' nella colonna 7 va indicato il codice "9" nella colonna 2 "Utilizzo";

Codice 3: immobile inagibile per altre cause e per il quale è stata richiesta la revisione della rendita. In presenza del caso particolare '3' nella colonna 7 va indicato il codice "9" nella colonna 2 "Utilizzo";

Codice 4: immobile locato per il quale non sono stati percepiti i canoni per morosità del conduttore;

Codice 5: immobile posseduto in comproprietà dato in locazione ad uno o più comproprietari per la propria quota;

Codice 6: immobile locato a soggetti in condizioni di disagio abitativo.



APPROFONDIMENTI

Codice 1 e codice 3 IMMOBILI INAGIBILI

Nella situazione da contraddistinguere con l'**utilizzo a colonna 7 del codice "1"**, il **reddito dell'immobile non deve essere dichiarato** se vengono soddisfatte due condizioni:

- gli **immobili distrutti o inagibili a seguito di eventi sismici o calamitosi** devono essere **per legge esclusi da tassazione**;
- vi **deve essere un certificato del comune di ubicazione** attestante la **distruzione o l'inagibilità dell'immobile**.

In tale situazione deve essere indicato il codice **"9"** nella colonna **"utilizzo"** (colonna 2); la rendita catastale riportata a colonna 1 non confluisce nel reddito complessivo.

Nel caso in cui l'evento calamitoso si sia verificato nel corso del **2015** è necessario compilare **due righe** per lo stesso immobile:

- un rigo per il **periodo antecedente** alla data della calamità;
- un **altro rigo per il periodo successivo** (sino alla definitiva ricostruzione ed agibilità dell'immobile) indicando in **colonna 7 il codice 1** e barrando la **casella di colonna 8** al fine di specificare che si tratta dello stesso fabbricato.

Se l'immobile **risulta essere inagibile** per altre cause ovvero:

- per **accertato degrado fisico**;
- per **obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica**;

è possibile attivare **una procedura catastale** volta a far **risultare la mancanza dei requisiti** che determinano l'ordinaria destinazione del fabbricato e ottenere una variazione della rendita catastale.

Deve essere inoltrata all'Ufficio del Territorio una denuncia di variazione corredata dall'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti, entro il 31 gennaio di ciascun anno con effetto per l'anno in cui tale denuncia è stata prodotta e per gli anni successivi.

In tale situazione il contribuente dovrà indicare:

- a **colonna "7"**, il **codice 3** per identificare questa specifica fattispecie;
- a **colonna "1"**, la nuova rendita attribuita dall'Ufficio del Territorio o, in mancanza, la rendita presunta;
- a **colonna 2** deve essere indicato il **codice "9"**; la rendita catastale riportata a colonna 1 non confluisce nel reddito complessivo.

Se il contribuente non ha messo in atto la procedura di variazione il reddito di tali unità immobiliari deve essere assoggettato ad imposizioni secondo i criteri ordinari.

Codice 4 MOROSITÀ DEL CONDUTTORE

I canoni di locazione, quali risultanti dal relativo contratto, devono essere dichiarati dal locatore indipendente dalla loro effettiva riscossione.

Tuttavia, l'obbligo di dichiarare i canoni d'affitto non percepiti viene meno nel momento in cui si conclude il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore; la **sentenza di sfratto deve essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

In tale circostanza deve essere dichiarata unicamente **la rendita catastale rivalutata dell'immobile**, mentre il canone di affitto non deve essere indicato.

Se il canone di locazione è stato percepito solo per una parte dell'anno va compilato un unico rigo riportando a **colonna 6** la quota di canone effettivamente percepita ed indicando a **colonna 7 il codice "4"**.

È prevista l'attribuzione **di un credito d'imposta** pari alle eventuali imposte già pagate sui canoni dichiarati e non percepiti.

Codice 5 IMMOBILE DATO IN LOCAZIONE AD UNO DEI COMPROPRIETARI

Nel caso in cui **l'immobile sia posseduto in comproprietà ma è dato in locazione soltanto ad uno o più comproprietari** chi abita l'immobile non indicherà nessun importo a colonna 6, mentre gli altri comproprietari indicheranno soltanto la quota di canone annuo di loro spettanza e non l'intero importo; in tal caso nella colonna "7" casi particolari deve essere indicato il codice "5".

Codice 6 IMMOBILI LOCATI A SOGGETTI IN CONDIZIONI DI DISAGIO

La L. 9/2007 ha disposto una particolare agevolazione che prevede **l'esclusione dal reddito imponibile** del fabbricato della quota di reddito relativa al periodo per il quale ha operato la sospensione della procedura esecutiva di sfratto.

Affinché *tale agevolazione sia operativa* è necessario che vengano rispettati determinati **requisiti** (da autocertificare da parte del conduttore che presenta la richiesta alla cancelleria del giudice competente o all'ufficiale giudiziario):

- **l'immobile deve essere adibito ad uso abitazione;**
- **l'immobile deve essere situato nei capoluoghi di provincia**, nei comuni con essi confinanti **con popolazione superiore a 10.000 abitanti** e nei comuni ad alta densità abitativa (delibera CIPE n. 87/2003);
- **l'immobile deve essere locato a soggetti con reddito annuo lordo complessivo familiare inferiore ad 27.000 euro;**
- **l'immobile deve essere locato a soggetti che abbiano nel proprio nucleo familiare figli fiscalmente a carico**, che siano o abbiano nel proprio nucleo familiari ultrasessantacinquenni, malati terminali, handicappati con invalidità superiore al 66%;
- **non devono possedere altra abitazione adeguata** al nucleo familiare nella regione di residenza.

L'art. 8, comma 10-bis del D.L. 192/2014, ha disposto la proroga della scadenza della temporanea sospensione della procedura di sfratto **fino al 29 giugno 2015**. Pertanto, per i proprietari di immobili locati a soggetti in condizioni di disagio per provvedimenti esecutivi di sfratto, il canone non concorrerà alla formazione del reddito per tutta la durata della sospensione, e cioè fino al 29 giugno 2015.

Ai fini del **calcolo dell'acconto 2016** non si dovrà tenere conto dell'agevolazione prevista e si dovrà procedere al **ricalcolo dell'acconto**.

Colonna 8 - CONTINUAZIONE

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	,00				,00		↓	,00	,00
RB1 Esenzione IMU Codice comune 11 12									

Deve essere barrata la casella per indicare che si **tratta dello stesso fabbricato del rigo precedente**, nel

QUADRO RB

Modalità di compilazione

caso in cui nel corso del 2015 si sono verificate diverse situazioni per una stessa unità immobiliare (variazione delle quote di possesso, concessione in affitto...).

Colonna 9 - IMPONIBILE

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	,00					,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU Codice comune

11 12

Deve essere indicata la quota di reddito imponibile per ciascun immobile.

Colonna 10 - NON IMPONIBILE

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	,00					,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU Codice comune

11 12

Deve essere indicata la quota di reddito non imponibile per ciascun immobile.

Colonna 11 - ESENZIONE IMU

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	,00					,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU Codice comune

11 12

La casella 11 va barrata nel caso in cui l'immobile sia esente Imu.

Colonna 12 - CODICE COMUNE

Rendita catastale	Utilizzo	Possesso	giorni	%	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Non imponibile
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	,00					,00			,00	,00

RB1 Esenzione IMU Codice comune

11 12

Deve essere indicato **il codice catastale del comune** ove è situata l'unità immobiliare rilevabile dall'elenco "Codici catastali comunale e aliquote dell'addizionale comunale" presente nell'Appendice alle istruzioni.

Nel caso in cui i dati dello stesso fabbricato siano riportati su più righi, il codice catastale deve essere riportato solo sul primo rigo in cui il fabbricato è stato indicato.

Rigo RB10 – Totali

RB10	TOTALE (da riportare nel rigo RN6, colonne 1 e 1-bis, del quadro RN)	9	,00	10	,00

Nel **rigo RB10** va indicato il totale dei redditi dei fabbricati indicati nelle colonne **9 e 10 dei rigi da RB1 a RB9**, da riportare nel **rigo RN6**, rispettivamente **colonna 1 e colonna 1-bis, del quadro RN**.

Se è stato compilato più di un quadro RB, il totale del reddito dei fabbricati deve essere indicato nel rigo RB10 del Mod. n. 1.

SEZIONE II – DATI NECESSARI PER USUFRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI PREVISTE PER I CONTRATTI DI LOCAZIONE

SEZIONE II	Estremi di registrazione del contratto									
	N. di rigo	Mod. N.	Data	Serie	Numero e sotto numero	Codice ufficio	Codice identificativo contratto	Contratti non superiori a 30 gg	Anno dich. ICI/IMU	
Dati necessari per usufruire delle agevolazioni previste per i contratti di locazione	RB11	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	RB12					/				
	RB13					/				
	RB14					/				
	RB15					/				
	RB16					/				
	RB17					/				
	RB18					/				
	RB19					/				
	RB20					/				
	RB21					/				
	RB22					/				
	RB23					/				
	RB24					/				
	RB25					/				

La **sezione II** del quadro RB deve essere compilata per usufruire della riduzione del 30% del reddito prevista nei casi di:

- unità immobiliari situate in un comune ad alta densità abitativa e locati ad un canone “convenzionale” sulla base di appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni dei proprietari e quelle degli inquilini (codice 8 nella colonna 2 dei rigi da RB1 a RB9);
- immobili situati nella regione Abruzzo, concessi in locazione o in comodato a soggetti residenti nei comuni colpiti dal sisma del 6 aprile 2009, le cui abitazioni siano state distrutte o dichiarate inagibili (codici 14 e 15 nella colonna 2 dei rigi da RB1 a RB9).

Rigo RB11/RB25 col. 1

A colonna 1 va riportato il numero del rigo della sezione I nel quale sono stati indicati i dati dell’immobile locato (o concesso in comodato). Nel caso di contemporanea locazione di più porzioni dello stesso immobile, al quale è attribuito un’unica rendita, vanno compilati più rigi della sezione II del quadro RB, riportando nella colonna 1 il medesimo rigo della sezione I.

Rigo RB11/RB25 col. 2

A colonna 2 deve essere riportato il numero del modulo sul quale sono stati indicati i dati dell'immobile locato o concesso in comodato se sono stati compilati più moduli.

Rigo RB11/RB25 col. 3, 4, 5 e 6

Le **colonne da 3 a 6** devono essere compilate solo se il contratto è stato registrato presso l'Ufficio e nella copia del modello di richiesta di registrazione del contratto restituito dall'Ufficio non è indicato il "codice identificativo del contratto". Pertanto, le colonne 3, 4, 5 e 6 non vanno compilate **se presente il codice identificativo del contratto**, assegnato nei casi di registrazione per via telematica tramite "Locazioni web" o "Contratti on line" oppure tramite il nuovo modello on line RLI. In presenza di detto codice, deve essere compilata la colonna 7.

In particolare:

- in **colonna 3** va indicata la data di registrazione del contratto;
- in **colonna 4** va indicato il codice relativo alla modalità di registrazione (3, 3A, 3B).
- in **colonna 5** va indicato il numero e l'eventuale sottonumero di registrazione del contratto;
- in **colonna 6** va indicato il codice identificativo dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato il contratto.



nella **colonna 7** (Codice identificativo del contratto), va indicato il **codice identificativo del contratto composto da 17 caratteri** e reperibile:

- nella copia del **modello di richiesta di registrazione** del contratto restituito dall'ufficio;
- per i contratti registrati per via telematica, nella **ricevuta di registrazione**.



Se sono state compilate le colonne da 3 a 6 questa colonna non va compilata.

Rigo RB11/RB25 col. 8

In **colonna 8** va barrata la casella nel caso di **contratto di locazione di durata non superiore a trenta giorni** complessivi nell'anno che non è stato registrato in quanto per tale tipologia di contratto è previsto l'obbligo di registrazione solo in caso d'uso. Se è barrata la casella non vanno compilate le colonne da 3 a 7 relative agli estremi di registrazione del contratto.

Rigo RB11/RB25 col. 9

Va indicato a **colonna 9** indicare l'anno di presentazione della dichiarazione ICI (o Imu) relativa all'immobile in questione.

La colonna va compilata solo per fruire della riduzione del 30% del reddito prevista nel caso di contratti a canone concordato (codice 8, 14, e 15 della colonna utilizzo della sezione I).

QUADRO RH

REDDITI DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE ED EQUIPARATE



REDDITI
QUADRO RH
Redditi di partecipazione
in società di persone ed equiparate

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

Mod. N.

SEZIONE I

Dati della società
o associazione
partecipata e quote
imputate alla società
dichiarante

	Codice fiscale società o associazione partecipata	Tipo	Quota percentuale di partecipazione	Quota reddito (o perdita)	Perdite illimitate
RH1	1	2	3 %	4 ,00	5
	6 ,00	7 ,00	8 ,00		
RH2	1	2	3 %	4 ,00	5
	6 ,00	7 ,00	8 ,00		
RH3	1	2	3 %	4 ,00	5
	6 ,00	7 ,00	8 ,00		
RH4	1	2	3 %	4 ,00	5
	6 ,00	7 ,00	8 ,00		
RH5	1	2	3 %	4 ,00	5
	6 ,00	7 ,00	8 ,00		
RH6	1	2	3 %	4 ,00	5
	6 ,00	7 ,00	8 ,00		

SEZIONE II

Determinazione
del reddito

RH7	Redditi di partecipazione in società esercenti attività d'impresa	(Reddito minimo	1 ,00	2 ,00
RH8	Perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria			,00
RH9	Differenza tra rigo RH7, colonna 2 e RH8 (se negativo indicare zero)	(Perdite non compensate da contabilità ordinaria	1 ,00	2 ,00
RH10	Perdite d'impresa di esercizi precedenti	Perdite utilizzabili in misura limitata	1 ,00	2 ,00
		Perdite utilizzabili in misura piena	3 ,00	
RH11	Perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa in contabilità semplificata			,00
RH12	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in società esercenti attività d'impresa	Perdite non compensate da contabilità semplificata	1 ,00	2 ,00
		ACE	3 ,00	
RH13	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in associazioni fra artisti e professionisti			,00
RH14	Totale reddito di partecipazione in società semplici			,00
RH15	Totale ritenute d'acconto			,00
RH16	Totale crediti d'imposta			,00

GENERALITÀ

Il presente quadro deve essere compilato dalle società semplici o associazioni fra artisti e professionisti, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività e che partecipano in qualità di soci a società di persone ed equiparate residenti.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 5 del Tuir:

- le quote di partecipazione agli utili sono quelle risultanti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta;
- se le quote non risultano da detti atti si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci;
- se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

Di conseguenza, ciascuno dei soci, se società semplice o associazione fra artisti e professionisti, deve dichiarare nel presente quadro la quota del reddito (o della perdita) della società di persone, risultante dalla dichiarazione di questa, che gli é proporzionalmente imputabile.

Le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale sono imputate, per l'intero, ai soli soci accomandatari.

Nel caso di crediti d'imposta dichiarati dalle società di cui all'art. 5 del Tuir nel quadro RU del proprio modello Unico SP e attribuiti ai soci, i suddetti crediti non vanno indicati nel presente quadro. L'indicazione degli stessi e dei relativi utilizzi vanno esposti nel quadro RU.

SEZIONE I

SEZIONE I		Codice fiscale società o associazione partecipata		Tipo	Quota percentuale di partecipazione	Quota reddito (o perdita)	Perdite illimitate
Dati della società o associazione partecipata e quote imputate alla società dichiarante		1		2	3	4	5
RH1					%	,00	
	Quota reddito società non operative	6	7	8			
	,00	,00	,00				
RH2					%	,00	
	6	7	8				
	,00	,00	,00				
RH3					%	,00	
	6	7	8				
	,00	,00	,00				
RH4					%	,00	
	6	7	8				
	,00	,00	,00				
RH5					%	,00	
	6	7	8				
	,00	,00	,00				
RH6					%	,00	
	6	7	8				
	,00	,00	,00				

In questa sezione devono essere indicati, in:

- **colonna 1**, il codice fiscale della società o associazione partecipata;
- **colonna 2**, uno dei seguenti codici:

1	se trattasi di società di persone e assimilate esercenti attività di impresa in contabilità ordinaria;
2	se trattasi di associazione fra artisti e professionisti;
3	se trattasi di società di persone e assimilate esercenti attività di impresa in contabilità semplificata;
4	se trattasi di società semplice;
5	nel caso in cui la società partecipata, esercente attività d'impresa in contabilità ordinaria, abbia attribuito alla società dichiarante, in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto della quota di patrimonio;
6	nel caso in cui la società partecipata, esercente attività d'impresa in contabilità semplificata, abbia attribuito alla società dichiarante, in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto della quota di patrimonio;
7	nel caso in cui l'associazione partecipata abbia attribuito alla società dichiarante, in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto della quota di patrimonio;
8	nel caso in cui la società semplice partecipata abbia attribuito alla società dichiarante, in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto della quota di patrimonio.

Il doppio passaggio di quote e la indicazione separata

Nel caso in cui una società semplice o associazione fra artisti e professionisti attribuisca alla società dichiarante una quota di reddito (o perdita) che è stata ad essa a sua volta imputata da una società in nome collettivo o in accomandita semplice in contabilità ordinaria ovvero in contabilità semplificata e/o una quota di reddito (o perdita) diversa da quella precedente:

1. occorre indicare separatamente le quote:
 - attribuendo il codice 1 alla quota in contabilità ordinaria,;
 - il codice 3 alla quota in contabilità semplificata;
 - il codice 2 e il codice 4 per altro tipo di reddito attribuito alla società dichiarante.
2. occorre indicare separatamente le quote in ragione del relativo codice (1, 2, 3, 4 oppure in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale 5,6,7,8).

- **colonna 3**, la quota di partecipazione al reddito della società partecipata espressa in percentuale;

Nel caso in cui nella colonna 2 sia stato indicato uno dei codici da "5" a "8" la presente colonna non deve essere compilata.

- **colonna 4**, la quota del reddito (o della perdita, preceduta dal segno "–") della società partecipata imputata al dichiarante;
- **colonna 5**, la casella va barrata nel caso in cui la perdita può essere computata in diminuzione dai relativi redditi dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo;
- **colonna 6**, la quota di reddito "minimo" derivante dalla partecipazione in società considerate non operative ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994 e successive modifiche, quale risulta dal prospetto rilasciato

QUADRO RH – REDDITI DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE ED EQUIPARATE

Sezione II

dalle stesse società. Si ricorda che detto reddito “minimo” non può essere compensato con perdite d’impresa;

- **colonna 7**, la quota delle ritenute d’acconto, subite dalla società partecipata, imputata alla società o associazione dichiarante;
- **colonna 8**, la quota dei crediti d’imposta spettante alla società o associazione dichiarante, esclusi quelli da riportare nel quadro RU.

Qualora in colonna 2 siano stati indicati i codici “5”, “6”, “7” e “8”:

- in colonna 4 va indicato l’importo, eccedente la quota di patrimonio di spettanza della società o associazione dichiarante, attribuito nelle ipotesi di cui all’art. 20-bis del Tuir;
- le colonne 3, 5, 6, 7 e 8 non vanno compilate.

Nel caso in cui non siano sufficienti i righi del quadro per dichiarare i redditi di partecipazione va compilato uno o più quadri aggiuntivi ricordando di numerare progressivamente la casella “Mod. N.” posta in alto a destra.

SEZIONE II

SEZIONE II Determinazione del reddito	RH7	Redditi di partecipazione in società esercenti attività d'impresa	(Reddito minimo	1		,00	)	2		,00				
	RH8	Perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria								,00				
	RH9	Differenza tra rigo RH7, colonna 2 e RH8 (se negativo indicare zero)	(Perdite non compensate da contabilità ordinaria	1		,00	)	2		,00				
	RH10	Perdite d'impresa di esercizi precedenti	Perdite utilizzabili in misura limitata	1		,00		Perdite utilizzabili in misura piena	2		,00	3		,00
	RH11	Perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa in contabilità semplificata												,00
	RH12	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in società esercenti attività d'impresa	Perdite non compensate da contabilità semplificata	1		,00		ACE	2		,00	3		,00
	RH13	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in associazioni fra artisti e professionisti												,00
	RH14	Totale reddito di partecipazione in società semplici												,00
	RH15	Totale ritenute d'acconto												,00
RH16	Totale crediti d'imposta												,00	

Nel caso di compilazione di più moduli, i dati di questa sezione vanno riportati solo sul primo.

Nel **rigo RH7**:

- in **colonna 1** va indicata la somma delle quote di reddito “minimo” (importi di colonna 6 dei righe da RH1 a RH6), derivanti dalla partecipazione in società di persone esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria o semplificata (codici 1 e 3);
- in **colonna 2**, va indicata la somma delle quote di reddito (importi positivi di colonna 4 dei righe da RH1 a RH6), derivanti dalle partecipazioni in società di persone esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria o semplificata (codici 1 e 3) e delle quote attribuite nelle ipotesi di cui all’art. 20-bis Tuir (con codice 5 e 6 in colonna 2).

Nel **rigo RH8**, va indicata la somma delle quote di perdita (importi negativi di colonna 4 dei righe da RH1 a RH6), derivanti dalle partecipazioni in società di persone esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria (codice 1). L’importo non va preceduto dal segno “-”.

Nel **rigo RH9**:

- in **colonna 1**, va indicato l’ammontare delle perdite di partecipazione in società esercenti attività d’impresa in contabilità ordinaria, non compensate per effetto dell’applicazione della disciplina delle società non operative di cui all’art. 30, comma 3, lett. c), ultimo periodo, L. 724/1994 in base alla quale le perdite possono essere computate in diminuzione solo per la parte di reddito eccedente quello mi-

nimo determinato ai sensi del predetto articolo 30. Tale ammontare si determina sottraendo dall'importo di rigo RH8 la differenza tra l'importo di rigo RH7, colonna 2 e quello di rigo RH9, colonna 2. L'ammontare delle perdite non compensate in contabilità ordinaria, al netto dell'importo indicato nel quadro RD, rigo RD15 colonna 1, va riportato nel rigo RN14, colonna 2, evidenziandole anche nella colonna 3 del predetto rigo qualora illimitatamente riportabili;

- in **colonna 2**, va indicata la differenza tra l'importo di rigo RH7, colonna 2, e l'importo di rigo RH8. Se il risultato è negativo, in tale rigo va indicato zero e l'importo delle perdite, al netto di quelle indicate nel rigo RD15 colonna 1 del quadro RD, va riportato nel rigo RN14, colonna 2, (evidenziandole anche in colonna 3 qualora illimitatamente riportabili), del quadro RN, non preceduto dal segno meno. Nel caso in cui sia stata compilata la colonna 1 del rigo RH7, l'importo da indicare nella presente colonna 2 non può essere inferiore al "reddito minimo" indicato nella colonna 1 del rigo RH7.

Nel **rigo RH10**, va indicata, fino a concorrenza dell'importo indicato nel rigo RH9, col. 2, l'eccedenza di perdite d'impresa degli esercizi precedenti, eventualmente formatasi in capo alla società di capitali prima della trasformazione in società di persone, al netto di quanto eventualmente indicato nel rigo RD15. Qualora risulti compilata la colonna 1 del rigo RH7, nel presente rigo le perdite vanno indicate fino a concorrenza della differenza tra l'importo del rigo RH9, col. 2, e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo RH7.

Nel **rigo RH10**:

- in **colonna 1** va indicato l'ammontare delle perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone, computabili in diminuzione dell'importo di rigo RH9, col. 2, in misura limitata (art. 84, comma 1, del Tuir);
- in **colonna 2** va indicato l'ammontare delle perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone, computabili in diminuzione dell'importo di rigo RH9, col. 2, in misura piena (art. 84, comma 2, del Tuir);
- in **colonna 3** la somma delle perdite di cui alle colonne 1 e 2. Si precisa che detta somma non può eccedere la differenza tra l'importo del rigo RH9, col. 2 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo RH7.

L'eccedenza di perdite pregresse va indicata nel rigo RS5 o nel rigo RS6 se utilizzabile in misura piena.

Nel **rigo RH11** va indicata la somma delle quote di perdita (importi negativi di colonna 4 dei righe da RH1 a RH6), derivanti dalle partecipazioni in società di persone esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata (codice 3). L'importo non va preceduto dal segno "–".

Nel **rigo RH12**:

- in **colonna 1**, va indicato l'ammontare delle perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa in contabilità semplificata, non compensate per effetto dell'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 comma 3, lett. c), ultimo periodo, L. 724/1994, determinato dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei righe RH10, colonna 3 e RH11 e la differenza tra gli importi di rigo RH9 colonna 2 e la somma delle colonne 2 e 3 di RH12. Tale perdita va riportata nel rigo RN14, colonna 1, del quadro RN;
- in **colonna 2**, va indicato l'ammontare dell'agevolazione indicata nel rigo RS45, colonna 7, fino a concorrenza della differenza, se positiva, tra l'importo di rigo RH9 colonna 2 e la somma degli importi indicati nei righe RH10, colonna 3, e RH11;
- in **colonna 3**, se non è compilata la colonna 1 del rigo RH7, va indicata la differenza tra l'importo di rigo RH9 colonna 2 e la somma degli importi indicati nei righe RH10, colonna 3 e RH11, al netto dell'importo indicato in colonna 2 del presente rigo. Se, invece, è stata compilata la colonna 1 del rigo RH7 va individuato il maggior valore tra il reddito minimo indicato nella colonna 1 del rigo RH7 e la differenza tra l'importo di rigo RH9, col. 2, e la somma degli importi indicati nei righe RH10, colonna 3, e RH11; l'importo da indicare nella presente colonna è pari a tale maggior valore al netto

dell'importo indicato in colonna 2 del presente rigo 1. L'importo evidenziato in colonna 3 va riportato nel rigo RN8, colonna 1.

Nel **rigo RH13**, va indicato il reddito (o la perdita, preceduta dal segno meno) derivante dalla partecipazione tra artisti e professionisti (codice 2 e 7 dei righi da RH1 a RH6). Tale somma va riportata nella colonna 1 bis del rigo RN8.

Nel **rigo RH14**, va indicato il reddito (importi positivi di colonna 4) derivante dalla partecipazione in società semplici (codice 4 e 8, dei righi da RH1 a RH6). Tale somma va riportata nella colonna 1ter del rigo RN8.

Nei **righi RH15 e RH16**, vanno indicati, rispettivamente, i totali degli importi delle colonne 7 e 8 dei righi da RH1 a RH6. Tali importi vanno riportati nelle colonne 2 e 4 (ovvero 2bis e 4bis, ovvero 2ter e 4ter) del rigo RN8 del quadro RN.

QUADRO RL ALTRI REDDITI



**REDDITI
QUADRO RL
Altri redditi**

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

Mod. N.

SEZIONE I		Tipo reddito		Redditi	Ritenute
Redditi di capitale		1	2		
RL1	Utili ed altri proventi equiparati			,00	
RL2	Altri redditi di capitale			,00	,00
RL3	Totale (sommare gli importi di col. 2 e riportare il totale al rigo RN9 col. 1; sommare gli importi di col. 3 e riportare il totale al rigo RN9 col. 2)			,00	,00
SEZIONE II				Redditi	Spese
Redditi diversi				1	2
RL4	Corrispettivi di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)			,00	,00
RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)			,00	,00
RL6	Redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (censi, decime, livelli, ecc.) e redditi dei terreni dati in affitto per usi non agricoli			,00	
RL7	Redditi di beni immobili situati all'estero			,00	
RL8	Proventi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h e h-ter) del Tuir			,00	,00
RL9	Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del TUIR			,00	,00
RL10	Altri proventi relativi ad attività non comprese nei righi precedenti			,00	,00
RL11	Totale (sommare gli importi da rigo RL4 a RL10)			,00	,00
RL12	Reddito netto (col. 1 - col. 2 di rigo RL11 e riportare il totale al rigo RN9 col. 1)			,00	
RL13	Ritenute d'acconto (da riportare nel quadro RN)				,00

GENERALITÀ

Il quadro RL deve essere utilizzato per la dichiarazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi da parte delle società semplici e dalle associazioni fra artisti e professionisti (le società commerciali, diversamente, producono solo reddito di impresa).

Questo quadro è composto da due sezioni:

- la prima, riservata ai **redditi di capitale** la cui disciplina è contenuta nel titolo I, capo III del Tuir;
- la seconda, riservata a taluni **redditi diversi** la cui disciplina è contenuta nel titolo I, capo VII, del Tuir.



SEZIONE I – REDDITI DI CAPITALE

La **Sezione I** deve essere utilizzata per la dichiarazione degli utili che concorrono a formare il reddito del dichiarante, derivanti dalla partecipazione al capitale di società ed enti soggetti all'Ires e quelli distribuiti da società ed enti esteri di ogni tipo, unitamente a tutti gli altri redditi di capitale, percepiti nel 2015, senza avere riguardo al momento in cui è sorto il diritto a percepirla.

Gli artt. 3 e 4 del D.L. 66/2014 hanno modificato la tassazione dei redditi di natura finanziaria innalzandone l'aliquota dal 20% al 26%, fatta eccezione per alcune tipologie di redditi quali le rendite finanziarie derivanti da titoli di Stato italiani o esteri. In particolare la nuova aliquota trova applicazione:

- per interessi, premi, ogni altro provento di cui all'art. 44 del Tuir;
- redditi diversi di cui all'art. 67, co. 1, lett. da c-bis a c-quinquies del Tuir.

Partecipazioni in soggetti black list	Si precisa che solo i soggetti che detengono partecipazioni di natura qualificata ovvero partecipazioni di natura non qualificata in società residenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati, dovranno esporre nella dichiarazione i proventi percepiti indicati nella prevista certificazione degli utili o desumibili da altra documentazione rilasciata dalle società emittenti, italiane o estere, o dai soggetti intermediari. Si veda il commento al rigo RL1 per le diverse ipotesi riscontrabili.
Redditi da non dichiarare	Non devono essere dichiarati i redditi di capitale esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta oppure ad imposta sostitutiva (vedi casi particolari per partecipazioni in soggetti black list con titoli non quotati).
Redditi corrisposti da soggetti non residenti	• Vanno indicati in questo quadro i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti per i quali in Italia non si applica la ritenuta a titolo d'imposta ovvero l'imposta sostitutiva. • Si ricorda che i redditi dei capitali di fonte estera nei cui confronti in Italia si applicherebbe la ritenuta a titolo d'imposta o l'imposta sostitutiva vanno dichiarati nel quadro RM.

Redditi da soggetti black list già dichiarati per trasparenza in Italia	Si ricorda che, nel presente quadro, deve essere dichiarata la parte degli utili derivanti dalla partecipazione in società o altro ente residente o localizzato in Stati e territori con regime fiscale privilegiato, ai sensi dell'art. 167 o 168 del Tuir che eccede il reddito indicato nella sezione V del quadro RM del presente modello ovvero nella corrispondente sezione presente nel quadro RM dei modelli degli anni precedenti.

Sezione I

SEZIONE I		Tipo reddito		Redditi	Ritenute
Redditi di capitale		1	2		
RL1	Utili ed altri proventi equiparati			,00	
RL2	Altri redditi di capitale			,00	,00
RL3	Totale (sommare gli importi di col. 2 e riportare il totale al rigo RN9 col. 1; sommare gli importi di col. 3 e riportare il totale al rigo RN9 col. 2)			,00	,00

Nel **rigo RL1**, devono essere indicati **gli utili, anche in natura, compresi gli acconti, distribuiti dalle società di capitali e dagli enti, commerciali e non commerciali**, aventi in Italia la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività.



PARTECIPAZIONE IN SOGGETTI ESTERI – PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

Se gli utili vengono corrisposti da **società non residenti** (ma residenti in **Stati a fiscalità privilegiata**) al socio bisogna distinguere:

- se le **partecipazioni sono dirette** (o di controllo diretto o indiretto);
- se le **partecipazioni sono non qualificate** (non dirette o non di controllo diretto o indiretto).

Il D.Lgs 147/2015 modificando l'art. 47 comma 4 del Tuir ha previsto che i **dividendi** provenienti da soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata **concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente per il 100% del loro ammontare se: la partecipazione è detenuta direttamente in società ivi localizzate; si detiene una partecipazione di controllo anche di fatto, diretto o indiretto**, in società residenti in Stati non a fiscalità privilegiata che **conseguono utili** dalla partecipazione in società residenti in Stati a fiscalità privilegiata.

Le disposizioni relative all'integrale tassazione dei dividendi potevano essere derogate mediante presentazione all'Agenzia delle Entrate di istanza di interpello ai sensi dell'art. 167 lett. b) del Tuir e se veniva fornita risposta positiva dalla stessa Agenzia. Tale istanza di interpello a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs n. 147/2015 non è più obbligatoria in quanto la mancanza del requisito di intento elusivo può essere dimostrato anche in fase di accertamento (art. 167 comma 8 quater del Tuir).

Quindi:

- sia i dividendi relativi a **partecipazioni dirette o di controllo diretto o indiretto che non qualificate** concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente per il 100% del loro ammontare;
- viene operata una **ritenuta a titolo di acconto del 26%** da parte del sostituto d'imposta che interviene nella riscossione dell'utile.

Anche questi redditi possono fruire del **credito d'imposta**, nella misura massima del 100% dell'imposta estera subita, con le stesse regole e modalità viste in precedenza.

QUADRO RL – ALTRI REDDITI

Sezione I – Redditi di capitale

Titoli emessi da soggetti non residenti: assimilazione alle azioni	Sono assimilati alle azioni i titoli partecipativi e gli strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti che presentano le seguenti caratteristiche: • la relativa remunerazione deve essere costituita esclusivamente da utili, ossia essere rappresentativa di una partecipazione ai risultati economici della società emittente (di società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi); • tale remunerazione deve essere totalmente indeducibile dal reddito della società emittente secondo le regole proprie vigenti nel Paese estero di residenza.
Convenzioni bilaterali	Devono essere, inoltre, incluse le somme percepite, in aggiunta ai dividendi, in forza di alcune convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.
Restituzione del capitale	Costituiscono utili anche le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione del capitale esuberante 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 all'art. 47, comma 5, del Tuir (riserve o altri fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, o con versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta, anche se tali riserve sono state imputate a capitale).
Partecipazioni non qualificate in soggetti black list	Titoli non quotati, senza interpello positivo In questo rigo devono essere indicati anche gli utili da partecipazione di natura non qualificata, relativi a società in Paesi o territori a fiscalità privilegiata i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati e i proventi di natura non qualificata derivanti dagli strumenti finanziari emessi dalle predette società. In tal caso, gli utili e i proventi equiparati concorrono alla formazione del reddito imponibile per la loro totalità e la ritenuta applicata su tali redditi è a titolo d'acconto.
	Titoli non quotati con interpello positivo Rimane ferma la possibilità di applicare la predetta ritenuta a titolo d'imposta qualora il percettore abbia esperito con esito positivo la procedura di interpello prevista per tale fattispecie.
	Titoli quotati Invece, sugli utili e proventi equiparati provenienti da partecipazioni non qualificate in società residenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati, continua ad essere applicabile la ritenuta a titolo di imposta.
Associazione in partecipazione	Tra gli utili ed i proventi da indicare nel presente rigo devono essere ricompresi anche quelli derivanti da contratti di associazione in partecipazione o dai contratti di cointeressenza il cui apporto sia costituito esclusivamente da capitale o da capitale e da opere e servizi.

Non devono essere dichiarati in tale rigo:

- i redditi di capitale esenti;
- i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta;
- i redditi soggetti ad imposta sostitutiva;
- i dividendi derivanti da partecipazioni non qualificate assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta;
- i redditi di capitale da dichiarare nel rigo RL2.

Il rigo **RL1** va compilato secondo le indicazioni della tabella che segue:

- nella **colonna 1** e **colonna 2**:

	COLONNA 1	COLONNA 2
Codice	descrizione	Importo da indicare
1	Utili da partecipazioni qualificate non black list prodotti sino al 2007 in caso di utili e di altri proventi equiparati corrisposti da imprese residenti in Italia ovvero residenti in Stati aventi un regime fiscale non privilegiato, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.	Indicare il 40% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015, desumibili dalla relativa certificazione ai punti 28, 30, 32 e 34.
2	Utili da partecipazioni black list in caso di utili e di altri proventi equiparati provenienti da imprese residenti o domiciliate in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato. Si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili (art. 47, comma 4, del TUIR, come modificato dall'art. 3, comma 1, lett. a), del D.Lgs n. 147/2015.	Indicare il 100% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015 da imprese residenti o domiciliate in Stati o Territori aventi un regime fiscale privilegiato (cosiddetta Black list), come risulta dalla relativa certificazione ai punti 28, 30, 32 e 34.
3	Utili da partecipazioni black list con interpello positivo formati con utili prodotti fino al 2007 in caso di utili e di altri proventi che andrebbero indicati con il codice 2, ma per i quali è stato rilasciato parere favorevole dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello proposto ai sensi dell'art. 167, comma 5, lett. b, del Tuir, formati con utili prodotti a partire fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.	Indicare il 40% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015, desumibili dalla relativa certificazione ai punti 28, 30, 32 e 34.
4	Utili da partecipazione qualificata non black list, prodotti dal 2008 in caso di utili e di altri proventi equiparati corrisposti da imprese residenti in Italia ovvero residenti in Stati aventi un regime fiscale non privilegiato, formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007	Indicare il 49,72% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015 desumibili dalla certificazione ai punti 29, 31 e 33.

QUADRO RL – ALTRI REDDITI

Sezione I – Redditi di capitale

5	Utili da partecipazioni black list, con interpello, prodotti dal 2008 in caso di utili e di altri proventi che andrebbero indicati con il codice 2, ma per i quali è stato rilasciato parere favorevole dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello proposto ai sensi dell'art. 167, comma 5, lett. b, del Tuir, formatisi con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.	Indicare il 49,72% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015 desumibili dalla certificazione ai punti 29, 31 e 33.
6 	In caso di utili e di altri proventi, che andrebbero indicati con il codice 2, per i quali il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir qualora non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lettera b) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, formatisi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.	Indicare il 40% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015, desumibili dalla relativa certificazione ai punti 28, 30, 32 e 34.
7 	In caso di utili e di altri proventi, che andrebbero indicati con il codice 2, per i quali il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir qualora non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lettera b) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, formatisi con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.	Indicare il 49,72% della somma degli utili e degli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2015, desumibili dalla relativa certificazione ai punti 29, 31 e 33.

Si precisa, che nel caso in cui al percipiente siano state rilasciate più certificazioni contenenti utili e/o proventi aventi la medesima codifica, si deve compilare un solo rigo, riportando a colonna 2 la somma dei singoli importi relativi agli utili e agli altri proventi equiparati e a colonna 3 la somma delle ritenute. Se sono stati percepiti utili e/o proventi per i quali è necessario indicare diversi codici occorrerà compilare distinti moduli.

RL2 Altri redditi di capitale

 ,00³ ,00

Nel **rigo RL2**, vanno riportati gli altri redditi di capitale, percepiti nel 2015, al lordo delle eventuali ritenute a titolo di acconto.

In particolare, indicare:

- nella **colonna 1**:
 - il **codice 1**, in caso di interessi e di altri proventi derivanti da capitali dati a mutuo e da altri contratti (depositi e conti correnti) compresa la differenza tra la somma percepita alla scadenza e quella data a mutuo o in deposito ovvero in conto corrente. Al riguardo, si precisa che tali interessi si presumono percepiti, salvo prova contraria, alle scadenze e nella misura pattuita e che, nel caso in cui le scadenze non risultino stabilite per iscritto, gli interessi si presumono

percepiti per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta. Se la misura degli interessi non è determinata per iscritto, gli interessi devono essere calcolati al saggio legale;

- il **codice 2**, in caso di rendite perpetue dovute a titolo di corrispettivo per il trasferimento di un immobile o per la cessione di un capitale, oppure imposte quali oneri al donatario (art. 1861 c.c.) e di prestazioni annue perpetue a qualsiasi titolo dovute, anche se disposte per testamento (art. 1869 c.c.);
- il **codice 3**, in caso di compensi percepiti per la prestazione di garanzie personali (fideiussioni) o reali (pegni o ipoteche) assunte in favore di terzi;
- il **codice 4**, in caso di proventi derivanti da organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero non conformi alla direttiva comunitaria 2009/65/CE, diversi da quelli assoggettati a forme di vigilanza nei Paesi esteri nei quali sono istituiti, situati negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto da emanarsi ai sensi dell'art. 168-bis del Tuir (c.d. white list). In attesa dell'emanazione del suddetto decreto si deve fare riferimento alla lista dei Paesi di cui al decreto ministeriale 4 settembre 1996 e successive modificazioni ed integrazioni. Deve essere utilizzato il codice 4 anche in caso di proventi derivanti da organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero situati in paesi diversi da quelli appena citati;
- il **codice 5**, in caso di altri interessi, esclusi quelli aventi natura compensativa, diversi da quelli sopra indicati ed ogni altro provento in misura definita derivante dall'impiego di capitale, nonché degli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto che devono essere dichiarati nel quadro RT, nonché dei proventi derivanti da operazioni di riporto e pronti contro termine su titoli che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, ovvero dei proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito che concorrono a formare il reddito complessivo del percipiente. Con questo codice vanno, altresì, indicati gli interessi di mora e per dilazione di pagamento relativi a redditi di capitale;
- il **codice 6**, in caso di proventi conseguiti in sostituzione dei redditi di capitale, anche per effetto della cessione dei relativi crediti, e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita dei redditi stessi;
- il **codice 7**, in caso di utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art. 44, c. 1 lett. f), del Tuir se dedotti dall'associante in base alle norme del Tuir vigenti anteriormente alla riforma dell'imposizione sul reddito delle società di cui al D.Lgs. 344/03;
- il **codice 8**, in caso di redditi imputati da trust trasparente o misto di cui la società risulta beneficiaria.

Si ricorda che i redditi compresi nelle somme o nel valore normale dei beni attribuiti alla scadenza dei contratti e dei titoli di cui ai codici 1, 4 e 7 se il periodo di durata dei contratti o dei titoli è superiore a 5 anni non devono essere dichiarati in questo quadro, ma nel quadro RM:

- il **codice 9** in caso di redditi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari anche di diritto estero (art. 13 del D.Lgs. 44/2014) imputati per trasparenza ai partecipanti ai sensi dell'art. 32, comma 3-bis, del D.L. 78/2010, come modificato dall'art. 8 del D.L. 70/2011 e dalle società di investimento a capitale fisso (SICAF) che investono in beni immobili nelle misure indicate dalle disposizioni civilistiche, ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 44/2014, che possiedono quote di partecipazione in misura superiore al 5% del patrimonio del fondo al termine del periodo d'imposta o, se inferiore, al termine del periodo di gestione del fondo. Ai fini della verifica della predetta percentuale si tiene conto delle partecipazioni detenute direttamente o indirettamente, per il tramite di società controllate, di società fiduciarie o per interposta persona nonché delle partecipazioni imputate ai familiari indicati nell'art. 5, comma 5, del Tuir. I redditi conseguiti dal fondo sono

QUADRO RL – ALTRI REDDITI

Sezione II – Redditi diversi

imputati al partecipante in proporzione alla quota di partecipazione al fondo da questi detenuta e concorrono alla formazione del suo reddito complessivo, ancorché non percepiti. Detti redditi sono determinati escludendo dal risultato della gestione conseguito dal fondo i proventi e gli oneri da valutazione. L'eventuale risultato negativo è irrilevante e, in tal caso, nella colonna 2, deve essere indicato "zero".

- nella **colonna 2** l'importo relativo alla tipologia di reddito indicato;
- nella **colonna 3** l'importo complessivo delle ritenute d'acconto subite.

Se sono stati percepiti proventi per i quali è necessario indicare diversi codici occorrerà compilare distinti moduli.

Nel **rigo RL3**, va indicata, nelle rispettive colonne, la somma degli importi esposti nei rigi RL1 e RL2; inoltre:

- l'importo indicato in **colonna 2**, deve essere riportato nel rigo RN9, colonna 1, del quadro RN;
- l'importo indicato in **colonna 3**, deve essere riportato nel rigo RN9, colonna 2, del quadro RN.

SEZIONE II – REDDITI DIVERSI

La seconda sezione deve essere utilizzata per dichiarare i redditi diversi. Nell'esposizione dei singoli dati il contribuente deve indicare:

- dapprima i corrispettivi lordi percepiti, compresi gli interessi moratori e quelli per dilazione di pagamento relativi a tali corrispettivi;
- e, successivamente, le spese relative agli stessi.

I corrispettivi e i proventi da dichiarare nel presente quadro vanno **calcolati per cassa** e cioè con riferimento alle somme effettivamente percepite nel 2015; nel caso, quindi, di riscossione dei corrispettivi in forma parziale (per dilazione di pagamento o rateazioni) vanno dichiarati, nel periodo d'imposta, solo gli importi effettivamente riscossi, rimandando ai successivi periodi la dichiarazione di quelli restanti.

SEZIONE II		Redditi	Spese
Redditi diversi		¹	²
RL4	Corrispettivi di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)	,00	,00
RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)	,00	,00
RL6	Redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (censi, decime, livelli, ecc.) e redditi dei terreni dati in affitto per usi non agricoli	,00	
RL7	Redditi di beni immobili situati all'estero	,00	
RL8	Proventi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h e h-ter) del Tuir	,00	,00
RL9	Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del TUIR	,00	,00
RL10	Altri proventi relativi ad attività non comprese nei rigi precedenti	,00	,00
RL11	Totali (sommare gli importi da rigo RL4 a RL10)	,00	,00
RL12	Reddito netto (col. 1 – col. 2 di rigo RL11 e riportare il totale al rigo RN9 col. 1)	,00	
RL13	Ritenute d'acconto (da riportare nel quadro RN)		,00

Nel **rigo RL4**, **colonna 1**, indicare i corrispettivi percepiti per la vendita, anche parziale, dei terreni o degli

edifici a seguito della lottizzazione di terreni o della esecuzione di opere intese a rendere i terreni stessi edificabili.



DEFINIZIONE DI LOTTIZZAZIONE

Questa voce interessa, in particolare, i soggetti tenuti a dichiarare le plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettera a) del Tuir, in quanto non conseguite nell'attività d'impresa.

Al riguardo si sottolinea che la nozione tecnica di lottizzazione è desumibile dall'art. 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765, che ha sostituito i primi due commi dell'art. 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, nonché dalla circolare n. 3210 del 28 ottobre 1967, con la quale il Ministero dei lavori pubblici, in sede di istruzioni alle nuove disposizioni di cui alla citata legge n. 765 del 1967, ha precisato che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle spese di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Assume rilievo, ai fini della normativa in esame, ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per l'edificabilità di terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici. A tal fine, si richiama l'art. 18 della legge 28 febbraio 1985, n. 47, che definisce lottizzazione qualsiasi trasformazione urbanistica o edilizia dei terreni anche quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denunciino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio.

MOMENTO DI PERFEZIONAMENTO DELLA LOTTIZZAZIONE (R.M. 319/E/2008)

Il piano di lottizzazione è uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale. Quando il Comune non sia dotato di piano particolareggiato, i privati che intendono procedere alla lottizzazione di un terreno a scopo edificatorio, possono inserirsi nella sequenza di atti e procedimenti in cui si esprime la disciplina urbanistica, presentando appositi piani di lottizzazione contenenti prescrizioni di dettaglio, al fine di armonizzare la loro iniziativa con le scelte pianificatorie degli strumenti urbanistici generali.

In base alla legge urbanistica (legge n. 1150 del 1942 e successive modificazioni), l'autorizzazione da parte del comune alla lottizzazione di un terreno a scopo edilizio è subordinata alla stipula di una convenzione che stabilisca tutti gli oneri a carico del privato per quanto riguarda la realizzazione delle opere di urbanizzazione. Come ha rilevato la giurisprudenza più recente, la lottizzazione di un'area si completa e diviene perfetta con la stipula della convenzione, (Cass. 14 dicembre 2007, n. 26275). In particolare la giurisprudenza ha precisato che la convenzione è condizione di efficacia del provvedimento di autorizzazione alla lottizzazione, con la conseguenza che l'autorizzazione del piano di lottizzazione da parte del comune non produce effetti in favore del privato sino a che la stipulazione della convenzione non sia intervenuta.

Una cessione di terreni lottizzati può di conseguenza configurarsi, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, lett. a), del Tuir, quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione, dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all'urbanizzazione dell'area, completa l'iter amministrativo.

L'autorizzazione comunale alla lottizzazione va assunta peraltro come momento di "inizio" della lottizzazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze, di cui all'art. 68, comma 2, del Tuir.

Nel rigo **RL4, colonna 2**, vanno indicate **le spese**, che sono costituite dal prezzo di acquisto o dal costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente.

Se la percezione dei corrispettivi non avviene interamente nello stesso periodo d'imposta, le spese vanno calcolate proporzionalmente ai corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta, anche se già sostenute, con ulteriore loro scomputo proporzionale in occasione della dichiarazione degli altri importi nei periodi d'imposta in cui ha luogo la relativa percezione.

In particolare, per i terreni che costituiscono oggetto di lottizzazione o di opere intese a renderli edificabili, se gli stessi sono stati acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio delle citate operazioni, si assume come prezzo di acquisto il valore normale del terreno al quinto anno anteriore.

Per i terreni acquisiti a titolo gratuito e per i fabbricati costruiti su terreni acquisiti a titolo gratuito si tiene conto del valore normale del terreno alla data di inizio delle operazioni che danno luogo a plusvalenza.

Si precisa che, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, all'art. 68, comma 1 del Tuir per gli immobili di cui alla lett. b) dell'art. 67 del Tuir acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)		,00	,00

Nel rigo **RL5, colonna 1**, indicare i corrispettivi percepiti per la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati (compresi i terreni agricoli) o costruiti da non più di cinque anni, con esclusione di quelli acquisiti per successione, previsti dall'art. 67, comma 1 lett. b) del Tuir.

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione ai fini della individuazione del periodo di cinque anni occorre fare riferimento alla data di acquisto o costruzione degli immobili da parte del donante.

Non vanno indicati i corrispettivi delle cessioni se sulle plusvalenze realizzate è stata applicata e versata a cura del notaio, all'atto della cessione, l'imposta sostitutiva prevista dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266. Si precisa che le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, vanno invece indicate nella sezione I del quadro RM.

Per quanto riguarda le spese da indicare nei righe **RL5, colonna 2**, si precisa che esse sono costituite dal prezzo di acquisto o dal costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente.

Se la percezione dei corrispettivi non avviene interamente nello stesso periodo d'imposta, le spese vanno calcolate proporzionalmente ai corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta, anche se già sostenute, con ulteriore loro scomputo proporzionale in occasione della dichiarazione degli altri importi nei periodi d'imposta in cui ha luogo la relativa percezione.

Si precisa che, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, all'art. 68, comma 1 del

Tuir per gli immobili di cui alla lett. b) dell'art. 67 del Tuir acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

RL6	Redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (censi, decime, livelli, ecc.) e redditi dei terreni dati in affitto per usi non agricoli		,00	

Nel **rigo RL6**, indicare l'intero ammontare dei redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (censi, decime, quartesi, livelli, altri redditi consistenti in prodotti del fondo o commisurati ai prodotti stessi), compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli. Questi redditi non beneficiano di alcuna deduzione di spese.

RL7	Redditi di beni immobili situati all'estero		,00	

Nel **rigo RL7**, indicare i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero, riportando l'ammontare netto assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero per il 2015 o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo d'imposta estero che scade nel corso di quello italiano.

IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO				
Immobile non locato	Immobili non tassati nello Stato estero Se nello Stato estero l'immobile non è assoggettabile ad imposizione, quest'ultimo non deve essere dichiarato, a condizione che il contribuente non abbia percepito alcun reddito.			
	Immobili tassati nello Stato estero sulla rendita Se nello Stato estero gli immobili sono tassabili mediante applicazione di tariffe d'estimo o in base a criteri simili, indicare l'ammontare risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute; in tal caso spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero secondo i criteri stabiliti dall'art. 165 del Tuir.			
Immobile locato	Reddito da locazione non tassato nello Stato estero Se il reddito derivante dalla locazione dell'immobile sito all'estero non è soggetto ad imposta sui redditi nel Paese estero, indicare l'ammontare del canone di locazione percepito, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.			
	Reddito da locazione tassato nello Stato estero Se tale reddito è soggetto all'imposta nello Stato estero, indicare l'ammontare dichiarato in detto Stato senza alcuna deduzione di spese; in tal caso spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.			

RL8	Proventi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h e h-ter) del Tuir		,00	,00

Nel **rigo RL8**, indicare i proventi 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. In tale colonna va inoltre indicata la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa ai soci (art. 67 comma 1 lett. h-ter).

QUADRO RL – ALTRI REDDITI

Sezione II – Redditi diversi

RL9 Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del TUIR

,00

,00

Nel **rigo RL9**, indicare i redditi occasionali forfettizzati, come determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis), del Tuir ove è previsto un regime di determinazione forfettizzata dei redditi derivanti dallo svolgimento non abituale di attività agricole connesse eccedenti i limiti di cui al comma 2, lettera c), dell'articolo 32 del Tuir.

Tali redditi conseguiti occasionalmente, classificati come redditi diversi, devono essere determinati in misura pari al:

- 15% (per le attività di manipolazione e trasformazione);
- 25% (per le attività di servizi) dei corrispettivi.

Nella **colonna 1**, indicare l'importo complessivo dei corrispettivi percepiti; nella **colonna 2** indicare l'importo delle deduzioni forfetarie spettanti sui redditi di colonna 1.

In presenza di entrambe le tipologie di reddito indicare nelle rispettive colonne l'ammontare complessivo dei corrispettivi percepiti e delle deduzioni forfetarie spettanti.

RL10 Altri proventi relativi ad attività non comprese nei righi precedenti

,00

,00

Nel **rigo RL10**, vanno indicati gli altri proventi relativi ad attività non comprese nei righi precedenti.

RL11 **Totali** (sommare gli importi da rigo RL4 a RL10)

,00

,00

RL12 **Reddito netto** (col. 1 – col. 2 di rigo RL11 e riportare il totale al rigo RN9 col. 1)

,00

RL13 **Ritenute d'acconto** (da riportare nel quadro RN)

,00

Nel **rigo RL11**, indicare, nelle rispettive colonne, la somma degli importi da rigo RL4 a rigo RL10.

Nel **rigo RL12**, indicare l'importo risultante dalla differenza tra l'ammontare lordo dei redditi (rigo RL11 colonna 1) e il totale dei costi e oneri (rigo RL11, colonna 2) che deve essere riportato nel rigo RN9, colonna 1, del quadro RN.

Nel **rigo RL13**, l'importo complessivo delle ritenute d'acconto subite che va riportato nel rigo RN9, colonna 2.

GENERALITÀ

In questo quadro vanno indicati:

- i redditi che devono essere attribuiti ai soci delle società semplici ed agli associati in associazioni tra artisti e professionisti diversi da quelli assoggettati a tassazione ordinaria;
- alcuni redditi o proventi per i quali l'obbligo del versamento dell'imposta spetta direttamente alla società o associazione;
- i redditi derivanti da imprese estere partecipate che devono essere attribuiti ai soci della società dichiarante, ai fini dell'assoggettamento a tassazione separata.



L'indennità di agenzia spettante alle società per effetto dell'art. 17, comma 1, lett. d) Tuir è assoggettata a tassazione separata in capo ai soci. Pertanto, le società interessate non devono compilare il quadro RM, bensì comunicare ai soci, nell'apposito prospetto, le quote di spettanza.

Acconto 20%

I redditi soggetti a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17 Tuir e dell'art. 7, comma 3, Tuir, indicati nelle Sezioni I e II, l'art. 1, comma 3, D.L. 669/1996 scontano un versamento a titolo di acconto pari al 20% da indicare nella dichiarazione dei redditi, in quanto non soggetti a ritenuta alla fonte.

Detto versamento è dovuto dai soci o associati e va eseguito negli stessi termini previsti per i versamenti a saldo delle imposte sui redditi:

- 16 giugno 2016;
 - 16 luglio 2016 con applicazione della maggiorazione dello 0,40%;
- utilizzando il Mod. F24 codice tributo "4200" e anno di riferimento "2015".

SEZIONE I – INDENNITÀ, PLUSVALENZE E REDDITI DI CUI ALLE LETT. G-BIS), G-TER), H), I), L) E N), COMMA 1, ART. 17, TUIR E DI CUI ALL'ART. 11, COMMI DA 5 A 8, L. 413/1991

Vanno indicati i redditi, le indennità e le plusvalenze di seguito elencate:

A	le plusvalenze di cui all'art. 17, lett. g-bis), Tuir, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Al riguardo si precisa che la plusvalenza si realizza anche se il terreno è stato acquisito per donazione ovvero è stato acquistato a titolo oneroso da più di cinque anni. Le predette plusvalenze vanno determinate secondo i criteri di cui agli ultimi due periodi dell'art. 68, comma 2, Tuir. CALCOLO DELLA PLUSVALENZA Ai fini del calcolo delle plusvalenze dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e delle indennità di esproprio e simili, il costo di acquisto deve essere, prima, aumentato di tutti gli altri costi inerenti,

	poi rivalutato sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Qualora si tratti di terreni acquistati per effetto di donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, ed in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente;
B	le plusvalenze e le altre somme di cui all'art. 11, commi da 5 a 8 della L. 413/1991, percepite a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nel corso del procedimento espropriativo. Si ricorda che la compilazione di questo modello interessa quei contribuenti che hanno percepito somme assoggettate alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ed intendono optare per la tassazione di tali plusvalenze nei modi ordinari (tassazione separata o, per opzione, tassazione ordinaria), scomputando conseguentemente la predetta ritenuta, che, in tal caso, si considera a titolo di acconto. FOCUS INDENNITÀ DI ESPROPRIO Con tale espressione si fa riferimento alle plusvalenze ed alle altre somme di cui all'articolo 11, commi da 5 a 8 L. 413/1991, percepite a titolo di indennità di esproprio od ad altro titolo nel corso del procedimento espropriativo, nonché a seguito di occupazione acquisitiva, compresi gli interessi su tali somme e la rivalutazione. 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 ed irreversibilmente destinandolo a realizzazioni di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosca al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso. In forza delle citate disposizioni le indennità e le altre somme devono essere dichiarate a condizione che siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167 e successive modificazioni. Non vanno assoggettate a ritenuta e, pertanto, non vanno dichiarate le indennità percepite in relazione all'esproprio di aree diverse da quelle indicate (quali quelle di tipo E ed F) indipendentemente dall'uso cui sono destinate. Va precisato che le somme percepite a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nell'ambito del procedimento espropriativo, nonché quelle comunque rimosse a titolo di risarcimento del danno a seguito di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni d'urgenza divenute illegittime come avanti individuate, compresa la rivalutazione, danno luogo a plusvalenze ai sensi dell'articolo 11, comma 5, L. 413/1991, e vanno, pertanto, determinate secondo i criteri di cui all'articolo 68, comma 2, ultimi due periodi Tuir. Le somme, invece, percepite a titolo di indennità di occupazione, diverse da quelle prima considerate, nonché gli interessi comunque dovuti sulle somme da cui derivano le anzidette plusvalenze, danno luogo, ai sensi dell'articolo 11, comma 6, L. 413/1991, a redditi diversi di cui all'articolo 67 Tuir e vanno pertanto assunti a tassazione per il loro intero ammontare. 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'articolo 11, comma 7, L. 413/1991. Non devono, altresì, essere assoggettate a tassazione quali indennità di esproprio le somme relative ad indennità di esproprio di fabbricati ed annesse pertinenze, né le indennità aggiuntive spettanti ai sensi dell'art. 17, comma 2, della L. 865/1971, ai coloni, mezzadri, fittavoli ed altri coltivatori diretti del terreno espropriato. Per ulteriori informazioni sulle indennità in questione si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. 194/E1998;
C	le indennità di cui all'art. 17, lett. h), Tuir, per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione;
D	le indennità di cui all'art. 17, lett. i), Tuir, spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni;

QUADRO RM – REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA, AD IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA E PROVENTI DI FONTE ESTERA

Sezione II – Imposte e oneri rimborsati di cui alla lett. N-bis), comma 1, dell'art. 17 del Tuir

E	i redditi di cui all'art. 17, lett. l), Tuir, compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati alla società semplice, nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale , nelle società partecipate indicate nell'art. 5 del Tuir, e i redditi imputati alle stesse società semplici in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società partecipate, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, o l'inizio della liquidazione, è superiore a cinque anni;
F	redditi di cui all'art. 17, lett. n), Tuir, compresi nelle somme o nel valore normale dei beni attribuiti alla scadenza dei contratti e dei titoli di cui alle lettere a), b), f) e g) del comma 1 dell'art. 44 Tuir (mutuo, obbligazioni, associazione in partecipazione mista o con apporto di solo capitale, gestione di masse patrimoniali), quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, se il periodo di durata del contratto o del titolo è superiore a cinque anni;
G	i redditi di cui all'art. 17, lett. g-ter), Tuir, percepiti, a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività professionistiche qualora tali redditi siano stati riscossi interamente entro il periodo d'imposta.

	TIPO DI REDDITO	ANNO	REDDITO O INDENNITÀ	RITENUTA D'ACCONTO
	1	2	3	4
RM1			,00	,00
RM2			,00	,00
RM3			,00	,00
RM4			,00	,00
RM5			,00	,00
RM6			,00	,00

 Nei **righi** da **RM1** a **RM6** va indicato:

- nella **colonna 1**, il tipo di reddito, indicando la lettera corrispondente all'elencazione sopra riportata;
- nella **colonna 2**, limitatamente ai redditi di cui alle lettere C, D e F, l'anno di insorgenza del diritto a percepirli e per i redditi di cui alla lettera E, l'anno in cui i redditi sono stati conseguiti o imputati;
- nella **colonna 3**, l'ammontare del reddito, dell'indennità o della plusvalenza effettivamente riscossi nel periodo di imposta 2015 per le lettere A, B, C, D, F e G, l'ammontare del reddito imputato per la lettera E. Sommare gli importi di colonna 3 e riportare il risultato nel quadro RN, rigo RN11, col. 1;
- nella **colonna 4**, l'importo della ritenuta d'acconto subita. Sommare le ritenute d'acconto di colonna 4 e riportarle nel quadro RN, rigo RN11, colonna 2.

SEZIONE II – IMPOSTE E ONERI RIMBORSATI DI CUI ALLA LETT. N-BIS), COMMA 1, DELL'ART. 17 DEL TUIR

Vanno indicate le somme conseguite a titolo di rimborso di imposte e di oneri deducibili o detraibili che sono stati imputati ai soci nei precedenti periodi d'imposta e che nell'anno 2015 sono state oggetto di sgravio, rimborso o comunque di restituzione anche sotto forma di crediti di imposta da parte degli uffici o di terzi.

SEZIONE II Imposte e oneri rimborsati di cui alla lettera n-bis), comma 1, dell'art. 17 del Tuir		ANNO		SOMME PERCEPITE
		1	2	
RM7	Somme conseguite a titolo di rimborso di oneri per i quali si è fruito della detrazione d'imposta			,00
RM8	Somme conseguite a titolo di rimborso di oneri dedotti dal reddito complessivo			,00

Ciò premesso, indicare:

- nel **rigo RM7**:
 - nella **colonna 1**, l'anno in cui è stata comunicata la detrazione dall'imposta;
 - nella **colonna 2**, le somme percepite a titolo di rimborso di oneri detraibili dall'imposta; si precisa che va indicato l'importo dell'onere rimborsato e non l'ammontare della detrazione;
- nel **rigo RM8**, le somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri deducibili dal reddito complessivo.

SEZIONE III – REDDITI DI CAPITALE DI FONTE ESTERA SOGGETTI AD IMPOSTA SOSTITUTIVA

Nei **rigli RM9 e RM10**, vanno indicati i redditi di capitale di fonte estera, diversi dai dividendi (che vanno dichiarati nel quadro RL, Sezione I):

- percepiti direttamente dal contribuente senza l'intervento di intermediari residenti;
- ovvero quando l'intervento degli intermediari non ha comportato l'applicazione della ritenuta alla fonte.

Su tali redditi si rende applicabile la tassazione sostitutiva nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta applicata in Italia sui redditi della stessa natura.

L'imposta deve essere versata utilizzando il codice tributo "1242".

Il socio o associato ha la facoltà di non avvalersi, all'atto della presentazione della propria dichiarazione dei redditi, del regime di imposizione sostitutiva optando per la tassazione ordinaria nel quadro RM del modello Unico PF. In tal caso, compete il credito per le imposte pagate all'estero.

REDDITI DI CAPITALE DI FONTE ESTERA

Con questa denominazione viene fatto riferimento ad una serie di redditi di capitale per i quali il legislatore ha disposto, in linea generale, l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo soggetto all'Irpef in quanto trattasi di redditi che, se conseguiti in Italia per il tramite di un soggetto al quale viene attribuita la veste di sostituto d'imposta, sarebbero stati assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Tali redditi vengono assoggettati ad un'imposizione sostitutiva nella misura della ritenuta o in taluni casi specificatamente individuati dell'imposta sostitutiva applicata in Italia sui redditi della stessa natura (art. 18 Tuir).

Solitamente per tali categorie di redditi è prevista la facoltà per il contribuente di optare per la tassazione ordinaria.

Fra i redditi di fonte estera si devono quindi ricomprendere le seguenti tipologie:

- gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. 601/1973 e degli altri titoli con regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, nonché gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni medesime e di quelle emesse da non residenti, che vengono riconosciuti, sia in modo esplicito che implicito, nel corrispettivo di

acquisto dei titoli stessi da soggetti non residenti. Per tali categorie di redditi non è prevista l'opzione per la tassazione ordinaria;

- B. i proventi, compresa la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni ed il valore di sottoscrizione o acquisto, derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero, situati negli Stati membri della UE, conformi alle direttive comunitarie, percepiti da persone fisiche senza applicazione della ritenuta a titolo d'imposta;
- C. i proventi derivanti dalle operazioni di finanziamento in valori mobiliari di cui all'art. 7 del D.L. 8 gennaio 1996, n. 6, convertito dalla legge 6 marzo 1996, n. 110, corrisposti da soggetti non residenti, compresi i proventi derivanti da mutuo di titoli garantito divenuti esigibili a partire da 1° luglio 1998;
- D. i proventi derivanti da operazioni di riporto, pronti contro termine su titoli e valute, divenuti esigibili a partire dal 1° luglio 1998, sempreché corrisposti da soggetti non residenti;
- E. i proventi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione ed i proventi relativi ai rendimenti delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale derivanti da contratti assicurativi stipulati con imprese di assicurazione non residenti, come previsto dall'art. 44, comma 1, lettere g-quater) e g-quinqies) del Tuir;
- F. i proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e titoli simili, costituiti presso soggetti non residenti, a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano stati percepiti per il tramite di intermediari;
- G. gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero;
- H. altri redditi di capitale di fonte estera che non concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

SEZIONE III Redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva		TIPO DI REDDITO	CODICE STATO ESTERO	REDDITO	ALIQUOTA
RM9	1	2	3	4	
				,00	, %
RM10				,00	, %

Nei **righe RM9 e RM10** va indicato:

- nella **colonna 1**, la lettera corrispondente al tipo di reddito secondo l'elencazione riportata sopra;
- nella **colonna 2**, il codice dello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto;
- nella **colonna 3**, l'ammontare del reddito, da indicare al lordo di eventuali ritenute subite nello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto qualora il contribuente opti per la tassazione ordinaria. Sommare gli importi di colonna 3 e riportare il risultato nel quadro RN, rigo RN11, colonna 1;
- nella **colonna 4**, l'aliquota applicabile.

SEZIONE IV – REDDITI DERIVANTI DA IMPRESE ESTERE PARTECIPATE

La presente sezione deve essere compilata nel caso in cui al dichiarante siano stati imputati i redditi di una impresa estera partecipata dichiarati nel quadro FC dal soggetto che detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato (c.d. Controlled foreign companies o Cfc), in dipendenza della sua partecipazione, diretta o indiretta, agli utili di tale Cfc. L'art. 167 comma 1 Tuir prevede per tali redditi l'imputazione al soggetto controllante in proporzione alla partecipazione detenuta, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio

o periodo di gestione della CFC; tali redditi sono assoggettati a tassazione separata secondo l'aliquota media applicata sul reddito complessivo e comunque non inferiore al 27%.

Nell'ipotesi particolare in cui al dichiarante sia stato attribuito, in qualità di socio o associato, una quota di reddito di un soggetto di cui all'art. 5 Tuir al quale, a sua volta, sia stato imputato il reddito di una impresa estera partecipata, nella presente sezione deve essere indicato il reddito ad esso attribuito in relazione alla sua partecipazione agli utili di tale soggetto.

Nel caso in cui al dichiarante siano stati imputati redditi riferibili a più soggetti esteri, deve essere compilato in ogni suo campo un rigo per l'indicazione del reddito di ogni società estera partecipata.

SEZIONE IV Redditi derivanti da imprese estere partecipate	Codice fiscale controllante			Reddito		Imposta pagata all'estero	
	RM11	1		2		3	
					,00		,00
	RM12				,00		,00
	RM13				,00		,00
	RM14				,00		,00

Pertanto, per ciascuna impresa estera cui il dichiarante partecipi, nei **righi** da **RM11** a **RM14** deve essere indicato:

- in **colonna 1**, il codice fiscale del soggetto che ha dichiarato il reddito del soggetto estero nel quadro FC; qualora vi sia coincidenza tra il soggetto che detiene la partecipazione nell'impresa estera non residente ed il soggetto dichiarante, quest'ultimo deve indicare il proprio codice fiscale;
- in **colonna 2**, il reddito imputato al dichiarante in proporzione alla propria partecipazione, diretta o indiretta, nell'impresa estera partecipata, come determinato nel quadro FC del modello Unico 2016;
- in **colonna 3**, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo dall'impresa estera partecipata e riferibili al reddito indicato in colonna 2. Se tale reddito è stato imputato al soggetto di cui all'art. 5 Tuir al quale il dichiarante partecipa, in tale colonna va indicata la quota parte dell'imposta pagata all'estero riferibile al dichiarante.

SEZIONE V – REDDITI DI CAPITALE SOGGETTI AD IMPOSTA SOSTITUTIVA

Nei **righi RM15** e **RM16**, vanno indicati interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari pubblici e privati, ai quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. 239/1996.

In questo caso, tali proventi vanno dichiarati per la parte maturata nel periodo di possesso e incassata, in modo esplicito o implicito, nel periodo d'imposta; non è ammessa l'opzione per la tassazione ordinaria e l'obbligo del versamento spetta alla società.

Tali proventi, quindi, non devono essere riportati nel quadro RN e non devono essere considerati nel prospetto da rilasciare ai soci o associati.

In tale sezione vanno inoltre indicati i proventi di cui all'art. 26-quinquies, co. 1, D.P.R. 600/1973 percepiti, senza applicazione della ritenuta, al di fuori dell'esercizio d'impresa commerciale. Tali proventi sono assoggettati ad imposizione sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta.

QUADRO RM – REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA, AD IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA E PROVENTI DI FONTE ESTERA

Sezione VI – Proventi derivanti da depositi in garanzia

SEZIONE V Redditi di capitale soggetti ad imposta sostitutiva	REDDITO		ALIQUOTA	IMPOSTA	
	1	2	3	4	5
	RM15				
	RM16				
RM17	TOTALE				

Nei **rigli RM15 e RM16** va indicato:

- nella **colonna 1**, l'ammontare dei redditi non assoggettati ad imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo d'imposta;
- nella **colonna 2**, l'aliquota applicabile;
- nella **colonna 3**, l'imposta dovuta.

Nel **riglo RM17**, va indicata la somma degli importi risultanti in colonna 3 dei rigli RM15 e RM16.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato nei termini e con le modalità previste per il versamento delle imposte risultanti dal presente modello Unico e con codice tributo "1239".

SEZIONE VI – PROVENTI DERIVANTI DA DEPOSITI IN GARANZIA

Vanno indicati proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e dai titoli similari, costituiti fuori dal territorio dello Stato a garanzia di finanziamenti concessi ad imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano stati percepiti per il tramite di banche o di altri intermediari finanziari non assoggettati al prelievo alla fonte (art. 7, commi da 1 a 4, D.L. 323/1996).

Detti proventi scontano un prelievo pari al 20% da versarsi nei termini e con le modalità previste per il versamento delle imposte risultanti dal presente modello Unico (codice tributo "1245").

Sebbene le norme citate siano state abrogate dal comma 25, lett. b), dell'art. 2 D.L. 138/2011 la sezione va, tuttavia, compilata per indicare i proventi percepiti nel 2015, anche se maturati al 31 dicembre 2011.

Qualora il deposito sia effettuato presso soggetti non residenti e non vi sia l'intervento di un soggetto obbligato ad effettuare il prelievo alla fonte, il soggetto depositante è tenuto alla dichiarazione dei proventi ed al versamento del 20% degli importi maturati nel periodo di imposta (codice tributo "1245").

Detto obbligo non sussiste nel caso in cui il contribuente acquisisca dal depositario non residente, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, una certificazione, nella forma ritenuta giuridicamente autentica nel Paese di residenza del depositario stesso, attestante che il deposito non è finalizzato, direttamente o indirettamente, alla concessione di finanziamenti a imprese residenti, ivi comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Tale documentazione deve essere conservata fino ai termini previsti dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973 ed esibita o trasmessa su richiesta dell'Amministrazione finanziaria. Per questi proventi, l'obbligo del versamento spetta alla società. Di conseguenza tali proventi non devono essere riportati nel quadro RN e non devono essere considerati nel prospetto da rilasciare ai soci o associati.

SEZIONE VI Proventi derivanti da depositi a garanzia	AMMONTARE		IMPORTO DOVUTO	
	1	2	3	4
RM18				

Pertanto, nel **riglo RM18**, indicare:

- nella **colonna 1**, l'ammontare dei proventi derivanti dai depositi a garanzia;
- nella **colonna 2**, la somma dovuta.

SEZIONE VII – RIVALUTAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI AI SENSI DELL'ART. 2 D.L. 282/2002 E SUCC. MODIFICAZIONI

Vanno indicati i valori dei terreni di cui all'art. 67, comma 1 lett. a) e b) Tuir rideterminati ai sensi dell'art. 2 del D.L. 282/2002, convertito con modificazioni dalla L. 27/2003 e successive modificazioni, secondo le disposizioni di cui all'art. 7 L. 448/2001.

Nei righi **RM19** e **RM20** devono essere distintamente indicate, per il periodo d'imposta 2015 le operazioni relative alla rideterminazione del valore dei terreni edificabili, dei terreni agricoli e dei terreni oggetto di lottizzazione, per i quali il valore di acquisto è stato rideterminato sulla base di una perizia giurata di stima ed è stato effettuato il relativo versamento dell'imposta sostitutiva del 8% su tale importo.

Possono essere oggetto di rivalutazione i **terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2015** per i quali l'imposta sostitutiva o la prima rata è stata versata entro il termine del 30 giugno 2015.

Il versamento dell'imposta sostitutiva può essere effettuato in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 30 giugno 2015. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata.

I soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2015 possono scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi terreni, sempreché non abbiano già presentato istanza di rimborso.

In caso di versamento rateale la rata deve essere determinata scomputando dall'imposta dovuta quanto già versato e dividendo il risultato per il numero delle rate.

Nel caso di **comproprietà** di un terreno o di un'area rivalutata sulla base di una perizia giurata di stima, ciascun comproprietario deve dichiarare il valore della propria quota per la quale ha effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta.

Nel caso di **versamento cumulativo** dell'imposta per più terreni o aree, deve essere distintamente indicato il valore del singolo terreno o area con la corrispondente quota dell'imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

SEZIONE VII Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2, d.l. n. 282/2002 e successive modificazioni	Valore rivalutato		Imposta dovuta		Imposta versata		Imposta da versare		Rateizzazione		Versamento cumulativo	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
RM19												
		,00	,00	,00	,00							
RM20												
		,00	,00	,00	,00							

Nei **rigli RM19 e RM20** deve essere indicato:

- nella **colonna 1**, il valore rivalutato risultante della perizia giurata di stima;
- nella **colonna 2**, l'imposta sostitutiva dovuta;
- nella **colonna 3**, l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni, che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova rideterminazione;
- nella **colonna 4**, l'imposta da versare pari all'importo della differenza tra l'imposta di colonna 2 e quella di colonna 3; qualora il risultato sia negativo il campo non va compilato;
- nella **colonna 5**, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta è stato rateizzato;
- nella **colonna 6**, deve essere barrata la casella se l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta indicata nella colonna 4 è parte di un versamento cumulativo.

GENERALITÀ

Il **quadro RT** deve essere compilato per dichiarare i redditi determinati da cessione di partecipazioni non qualificate, qualificate, obbligazioni e altri strumenti che generano plusvalenze di cui all'**art. 67 Tuir comma 1 lett. da c) bis a c) quinquies**, per i quali il contribuente deve determinare e versare l'**imposta sostitutiva**.

Il presente quadro si compone delle seguenti sezioni a seconda della tipologia di redditi da dichiarare:

- **Sezione I:** plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva del 20%;
- **Sezione II:** plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva del 26%;
- **Sezione III:** plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni qualificate;
- **Sezione IV:** plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni in società o enti residenti in Paesi black list;
- **Sezione V:** minusvalenze mai compensate nell'anno;
- **Sezione VI:** riepilogo importi a credito;
- **Sezione VII:** partecipazioni rivalutate.

SEZIONE I – PLUSVALENZE ASSOGGETTATE AD IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 20%

SEZIONE I Plusvalenze assoggettate a imposta sostitutiva del 20%	RT1	Totale dei corrispettivi				,00
	RT2	Totale dei costi o dei valori di acquisto (costo rideterminato ¹)	(costo affrancato ²)	³		,00
	RT3	Plusvalenze (RT1 – RT2 col. 3) (ovvero Minusvalenze ¹)	,00		²	,00
	RT4	Eccedenza minusvalenze (anni prec. ¹)	,00	Sez. II ²	,00	³ ,00
	RT5	Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari (di cui anni precedenti ¹)	,00		²	,00
	RT6	Differenza (RT3 col. 2 – RT4 col. 3 – RT5 col. 2)				,00
	RT7	Imposta sostitutiva (20% dell'importo di rigo RT6)				,00
	RT8	Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata				,00
	RT9	Plusvalenza non reinvestita (start up) ¹	,00	Imposta rideterminata start up ²		,00
	RT10	IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA				,00
	RT11	Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato				,00

Questa sezione deve essere compilata per dichiarare le plusvalenze e gli altri redditi diversi di natura finanziaria indicati nell'art. 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies), del Tuir, realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2012 e fino al 30 giugno 2014, per i quali è dovuta l'imposta sostitutiva nella misura del 20%. In questa sezione vanno, altresì, dichiarate le plusvalenze e gli altri redditi diversi di natura finanziaria realizzati fino alla data del 31 dicembre 2011, per i quali è dovuta l'imposta sostitutiva nella misura del 12,50%; in tal caso, nei righe RT1 e RT2, i corrispettivi ed i costi vanno riportati per il 62,50% del loro ammontare.

Si tratta quindi di plusvalenze e altri proventi derivanti da:

- **cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate** (art. 67, co. 1, lett. c-bis, Tuir): ovvero partecipazioni, titoli o diritti che rappresentano una percentuale:
 - di diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria pari o inferiore al 2% o al 20% in caso di società con titoli negoziati in mercati regolamentati;
 - di partecipazione al capitale o al patrimonio pari o inferiore al 5% o al 25% in caso di società con titoli negoziati in mercati regolamentati;

Sono assimilate a tali plusvalenze quelle derivanti dalla cessione:

- di **titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni** compresi quelli emessi da soggetti non residenti;
- di **contratti di associazione in partecipazione** e di **cointeressenza**, qualora il valore dell'apporto di capitale sia pari o inferiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni ovvero qualora il valore dell'apporto sia pari o inferiore al 25% dell'ammontare delle rimanenze finali e del costo complessivo dei beni ammortizzabili, al netto dei relativi ammortamenti, qualora l'associante sia una impresa minore.
- **cessione a titolo oneroso o rimborso di titoli non partecipativi**, comprese obbligazioni e titoli di Stato (art. 67, co. 1, lett. c-ter, Tuir);
- **cessione a titolo oneroso di metalli preziosi e valute estere**, se derivanti da depositi o conti correnti o da cessione a termine (art. 67, co. 1, lett. c-ter, e comma 1-ter Tuir).
Alla cessione a titolo oneroso della valuta estera è equiparato anche il prelievo dal conto corrente ovvero dal deposito nel solo caso in cui la giacenza dei depositi complessivamente intrattenuti dal contribuente superi 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui.
- **contratti derivati**, nonché i redditi derivanti da ogni altro contratto a termine che, pur non essendo generalmente compreso fra i contratti derivati, presenta comunque la caratteristica di poter essere eseguito in forma differenziale e cioè con il pagamento di semplici differenze di prezzo (art. 67, co. 1, lett. c-quater Tuir);
- **cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale**, di crediti pecuniari non rappresentati da titoli, di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di eventi incerti (art. 67, co. 1, lett. c-quinquies, Tuir).

Sono da comprendersi tra le plusvalenze e i redditi di cui alle lett. c-ter), c-quater) e c-quinquies) dell'art. 67, co. 1 Tuir, anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati sottoscritti all'emissione o comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso.

Non vanno, invece, esposte nella presente sezione le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di quote di partecipazione in fondi immobiliari anche di diritto esterno, indicate nel comma 3-bis dell'art. 32 D.L. 78/2010, in quanto per le stesse si applicano le disposizioni di cui al comma 3 dell'art. 68 Tuir (si veda successiva Sezione III).

Pertanto, le plusvalenze derivanti dalla cessione di strumenti esteri, nonché di azioni estere per le quali non sussistono i requisiti di cui all'art. 44, comma 2, lett. a) Tuir e che, pertanto, non siano inquadrabili tra quelle alle quali si applicano le disposizioni delle lettere c) e c-bis) del predetto art. 67, rientrano nell'ambito applicativo delle disposizioni di cui alle lettere c-ter) e c-quinquies) dello stesso articolo.

Per i contratti di associazioni in partecipazione stipulati con associanti esteri si veda la Sezione III.

Determinazione della base imponibile (art. 68 del Tuir)

Per quanto riguarda i criteri di determinazione della base imponibile l'art. 68, comma 6, del Tuir, prevede che le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra:

- il corrispettivo percepito (ovvero la somma o il valore normale dei beni rimborsati);
- ed il costo (ovvero il valore d'acquisto), aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, comprese:
 - l'imposta di successione e donazione,
 - le spese notarili,

- le commissioni d'intermediazione,
- la tassa sui contratti di borsa,
- ad eccezione degli interessi passivi.

Versamenti soci e rinuncia ai crediti. Il costo di acquisto dei titoli partecipativi deve intendersi comprensivo anche dei versamenti, in denaro o in natura, a fondo perduto o in conto capitale, nonché della rinuncia ai crediti vantati nei confronti della società da parte dei soci o partecipanti.

Società di persone: determinazione del costo. Per le partecipazioni nelle società indicate dall'art. 5 del Tuir il comma 6 dell'art. 68 del Tuir stabilisce che il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. In tal modo i redditi della società già tassati in capo ai soci non sono assoggettati nuovamente a tassazione quali plusvalenze da cessione.

Quote rimpatriate con lo scudo. Con riferimento alle attività finanziarie rimpatriate per effetto della normativa sullo "scudo fiscale" il contribuente, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 14 del decreto legge n. 350 del 2001, può assumere, in mancanza della documentazione di acquisto, l'importo dichiarato nella dichiarazione riservata.

Nel caso di **acquisto per successione** si assume come costo di acquisto il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti di tale imposta. Per i titoli esenti dal tributo successorio si assume come costo il valore normale alla data di apertura della successione. Per le successioni aperte successivamente alla data del 25 ottobre 2001 e fino al 2 ottobre 2006 si deve assumere come costo quello sostenuto dal de cuius.

Nel caso di **acquisto per donazione** la società deve assumere il costo del donante e, cioè, quello che il donante avrebbe assunto come costo o valore di acquisto se, invece di donare l'attività finanziaria di cui abbia il possesso, l'avesse ceduta a titolo oneroso.

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile delle plusvalenze derivanti dalla cessione a termine di valute, si assume come costo il valore della valuta calcolato in base al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione.

Nel caso, invece, di **cessione a pronti di valute estere** prelevate da depositi e conti correnti, la base imponibile è pari alla differenza tra il corrispettivo della cessione ed il costo della valuta, rappresentato dal cambio storico calcolato sulla base del criterio "L.I.F.O.", costo che deve essere documentato dalla società. Qualora non sia possibile determinare il costo per mancanza di documentazione, si deve far riferimento al minore dei cambi mensili determinati con l'apposito decreto ministeriale nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è stata conseguita.

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile della cessione a titolo oneroso di **titoli diversi da quelli partecipativi** essa è determinata per differenza tra il prezzo di cessione ed il costo di acquisto, calcolato sulla base del criterio "L.I.F.O." ed incrementato degli oneri strettamente inerenti. Qualora la cessione derivi dall'esercizio in forma specifica di una "opzione", la plusvalenza è determinata tenendo conto del premio pagato o incassato, il cui importo deve essere, quindi, dedotto o aggiunto al corrispettivo percepito.

Ai sensi dell'art. 2, comma 74, D.L. 225/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 10/2011, per la determinazione delle plusvalenze o minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c-ter), del Tuir mediante la cessione a titolo oneroso o il rimborso delle quote o azioni di OICVM di cui all'art. 2, comma 73, del citato D.L., possedute alla data del 30 giugno 2011, il costo o il valore di acquisto è aumentato o diminuito di un ammontare pari, rispettivamente, alla differenza positiva o negativa fra il valore delle quote e azioni medesime rilevato dai prospetti periodici alla predetta data e quello rilevato alla data di sottoscrizione o acquisto. Sempre in tema di imposizione degli OICR, si ricorda che non essendo più prevista, a decorrere dal 1° luglio 2011, l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 12,50% sul risultato di gestione conseguito annualmente dagli organismi di diritto italiano, in caso di risultato di gestione negativo, detto risultato è imputato direttamente al partecipante sotto forma di minusvalenza.

Pertanto, il trattamento delle perdite derivanti dalla partecipazione ad OICR successivamente al 30 giu-

Sempre in tema di determinazione della base imponibile delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di titoli non partecipativi, si fa presente che ai sensi del comma 7 dell'art. 68 del Tuir, dal corrispettivo percepito (o dalla somma rimborsata) si scomputano i redditi di capitale maturati ma non ancora riscossi e quindi sia quelli a maturazione periodica (interessi) che quelli a maturazione non periodica (proventi degli organismi d'investimento collettivo del risparmio). Tale principio non si applica tuttavia agli utili derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in quanto tali utili sono sempre imponibili a carico del soggetto che li ha materialmente riscossi, anche se tale soggetto non rivestiva la qualifica di socio al momento di approvazione della delibera di distribuzione.

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile delle plusvalenze derivanti dalla **cessione a titolo oneroso di metalli preziosi**, in mancanza della documentazione del costo di acquisto, le stesse sono determinate in misura pari al 25% del corrispettivo della cessione.

Nel caso in cui un contratto derivato di tipo traslativo che comporti la consegna dell'attività sottostante sia eseguito mediante tale consegna e non già mediante il pagamento del differenziale, il provento imponibile va determinato secondo le disposizioni – già esaminate – concernenti le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di titoli, strumenti finanziari o di valute estere.

RT1	Totale dei corrispettivi	,00

Rigo RT2

RT2	Totale dei costi o dei valori di acquisto	(costo rideterminato ¹)	(costo affrancato ²)	³	,00

Nel rigo RT2 va indicato il costo fiscalmente riconosciuto dei titoli, valute, metalli preziosi o rapporti, determinato ai sensi dell'art. 68, co. 6, Tuir. Per i metalli preziosi in mancanza di documentazione circa il costo d'acquisto, va indicato il 75% di RT1.

La casella va barrata nel caso in cui il soggetto si sia avvalso dell'opzione per l'affrancamento dei plusvalori di cui all'art. 2, comma 29, D.L. 138/2001.

RIVALUTAZIONE QUOTE

Si ricorda che nel caso di rideterminazione del valore d'acquisto di partecipazioni, in società non quotate, qualificate e non qualificate effettuate con perizia giurata di stima ai sensi dell'art. 5 della L. 28 dicembre 2001 n. 448 e dell'art. 2 del D.L. 282 del 2002 e successive modificazioni, l'assunzione del valore "rideterminato" – in luogo del costo del valore d'acquisto – non consente il realizzo di minusvalenze. Inoltre, in occasione di cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti. Ciò vale anche nell'ipotesi di rideterminazione parziale del costo della partecipazione.

Nel **rigo RT3, colonna 2**, indicare la differenza tra l'importo indicato nel rigo RT1 e l'importo di rigo RT2, col. 3, se positivo.

Se il risultato è negativo riportare tale importo nella **colonna 1** ed indicare zero nella colonna 2.

La minusvalenza può essere portata in diminuzione delle plusvalenze indicate nella sezione VIII e, per una quota pari a 76,92% del suo ammontare, delle plusvalenze indicate nella sezione II del presente quadro (art. 3, comma 13, lett. b) del D.L. 66/204). La minusvalenza residua può essere portata in diminuzione delle plusvalenze della medesima categoria realizzate fino alla data del 30 giugno 2014 ed i cui corrispettivi sono incassati successivamente a tale data e, per una quota pari a 76,92% del suo ammontare, delle plusvalenze realizzate dal 1° luglio 2014; a tal fine, l'importo della minusvalenza deve essere riportato nella colonna 5 del rigo RT92. La minusvalenza non può essere portata in diminuzione delle plusvalenze indicate nelle sezioni III e IV del presente quadro.

Nell'ipotesi di utilizzo della minusvalenza determinata nella sezione I a scomputo della plusvalenza dichiarata nella sezione II, ai fini del calcolo del residuo della minusvalenza da riportare nel rigo RT92, questa deve intendersi utilizzata in misura pari all'ammontare della plusvalenza dichiarata nel rigo RT23 della sezione II, che si intende compensare, moltiplicata per 1,3.



ESEMPIO

Contribuente che abbia realizzato una minusvalenza pari a 100, da riportare nella colonna 1 del rigo RT3. Per il periodo d'imposta 2015, il contribuente ha realizzato anche una plusvalenza da riportare nella colonna 2 del rigo RT23, pari a 40.

Tale plusvalenza può essere compensata con la minusvalenza indicata nella sezione I. A tal fine, nel rigo RT24 colonna 2 (da riportare anche in colonna 4) va riportato un importo pari a 40. Nella colonna 5 del rigo RT92 va riportata la quota della minusvalenza realizzata che residua dopo la compensazione nella sezione II.

Tale importo è pari a:

$$100 \text{ (minusvalenza realizzata)} - 40 \text{ (plusvalenza compensata)} * 1,3 = 48$$

Nel **rigo RT4** vanno riportate le minusvalenze indicate nel rigo RT90, RT92 e nel rigo RT93 del quadro RT del Modello Unico 2015, da portare in compensazione con le plusvalenze indicate nella presente sezione che non sono state compensate con le plusvalenze della sezione II, nonché le minusvalenze indicate nel rigo RT91 del quadro RT del Modello Unico 2015, queste ultime per una quota pari al 62,50% del loro ammontare, da portare in compensazione con le plusvalenze indicate nella presente sezione. In questo rigo, inoltre, possono essere portate in compensazione le eventuali minusvalenze derivanti dalla sezione II. In particolare, riportare:

- in **colonna 1**, le minusvalenze derivanti da anni precedenti;
- in **colonna 2**, le minusvalenze derivanti dalla sezione II;
- in **colonna 3**, la somma degli importi indicati nelle colonne da 1 a 2.

Nel **rigo RT5, colonna 2**, devono essere indicate le eccedenze di minusvalenze certificate dagli intermediari anche se relative ad anni precedenti ma non oltre il quarto (indicate in **colonna 1**). Se dette minusvalenze siano state realizzate in un regime di tassazione al 12,50%, le stesse sono deducibili per una quota pari al 62,50 per cento del loro ammontare. La somma degli importi di cui ai rigi RT4, colonna 3, e RT5, colonna 2, non può essere superiore all'importo di cui al rigo RT3, colonna 2.

Nel **rigo RT6** va indicato il risultato della seguente operazione: RT3, col. 2 – RT4, col. 3 – RT5, col. 2

Nel **rigo RT7** indicare l'imposta sostitutiva, pari al 20% dell'importo di rigo RT6.

Nel **rigo RT8** indicare l'eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione fino a concorrenza dell'importo indicato nel rigo RT7 che non è stata utilizzata in compensazione nella sezione II. A tal fine, si deve tener conto dell'eccedenza dell'imposta sostitutiva riportata nel rigo RX1, colonna 4, del quadro RX del Modello Unico 2015 Società di Persone, al netto dell'importo già compensato, utilizzando il modello F24.

Nel **rigo RT9, colonna 1**, indicare l'imponibile della quota della plusvalenza realizzata nel 2013, derivante dalla partecipazione non reinvestita nel biennio (start up).

Nel **rigo RT9, colonna 2**, indicare l'imposta calcolata sull'imponibile indicato in colonna 1. Il recupero delle imposte non pagate in virtù dell'esenzione deve avvenire riferendosi al periodo d'imposta in cui ordinariamente la plusvalenza avrebbe dovuto essere assoggettata a tassazione.

Nel **rigo RT10** indicare l'ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta che è pari al seguente risultato: RT7 – RT8 + RT9, col 2.

Nel **rigo RT11** va indicato l'ammontare delle plusvalenze di cui alla lett. c-bis) del co. 1 dell'art. 67 Tuir, ricomprese nel rigo RT3, realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a Tuir e contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del medesimo testo unico emessi o stipulati da società residenti in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato incluso nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, Tuir qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole.

SEZIONE II – PLUSVALENZE ASSOGGETTATE AD IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 26%

SEZIONE II Plusvalenze assoggettate a imposta sostitutiva del 26%	RT21	Totale dei corrispettivi				,00
	RT22	Totale dei costi o dei valori di acquisto	(costo rideterminato ¹)	(costo affrancato ²)	³	,00
	RT23	Plusvalenze (RT21 – RT22 col. 3) (ovvero Minusvalenze ¹)			²	,00
	RT24	Eccedenza minusvalenze	(anni prec. ¹)	Sez. I ²	³	,00
	RT25	Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari	(di cui anni precedenti ¹)		²	,00
	RT26	Differenza (RT23 col. 2 – RT24 col. 3 – RT25 col. 2)				,00
	RT27	Imposta sostitutiva (26% dell'importo di rigo RT26)				,00
	RT28	Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata				,00
	RT29	IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA				,00
	RT30	Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato				,00

La Sezione II deve essere compilata dalle società semplici e dagli altri soggetti ad essi equiparati ai sensi dell'art. 5 Tuir, residenti in Italia per dichiarare le plusvalenze e gli altri redditi diversi di natura finanziaria indicati nell'art. 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies), Tuir, **realizzate a decorrere dal 1° luglio 2014**, per le quali è dovuta l'imposta sostitutiva nella misura del 26%, ai sensi dell'art. 3 D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 89/2014.

Si rimanda ai commenti della Sezione I per quanto riguarda l'individuazione delle plusvalenze e degli altri proventi e i criteri di determinazione della base imponibile, fatte salve alcune precisazioni di seguito fornite.

Le minusvalenze, perdite e differenziali negativi di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quater) sono portati in deduzione dalle plusvalenze e dagli altri redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies), del citato testo unico, realizzati successivamente alla data del 30 giugno 2014, con le seguenti modalità (fermo restando i limiti temporali di deduzione previsti dagli artt. 68, comma 5, Tuir e 6, comma 5, D.Lgs. 461/1997):

- a) per una quota pari al 48,08%, se sono realizzati fino alla data del 31 dicembre 2011;
- b) per una quota pari al 76,92%, se sono realizzati dal 1° gennaio 2012 al 30 giugno 2014.

In caso di esercizio dell'opzione di cui all'art. 3, comma 15, D.L. 66/2014, per la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies), Tuir, realizzate a partire dal 1° luglio 2014, in luogo del costo o valore di acquisto o del valore determinato secondo quanto disposto dall'art. 14, commi 6 e seguenti, D.Lgs. 461/1997 o dell'art. 2, commi 29 e seguenti, D.L. 138/2011, può essere assunto il valore dei titoli, quote, diritti, valute estere, metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, strumenti finanziari, rapporti e crediti, alla data del 30 giugno 2014.

I redditi diversi derivanti dalle obbligazioni e dagli altri titoli di cui all'art. 31 D.P.R. 601/1973 ed equiparati e dalle obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella lista di cui al decreto da emanarsi ai sensi dell'art. 168-bis, comma 1, del Tuir e obbligazioni emesse da enti territoriali dei suddetti Stati sono computati nella misura del 48,08% dell'ammontare realizzato. In tal caso, nei righe RT21 e RT22, i corrispettivi ed i costi vanno riportati per il 48,08% del loro ammontare.

Per i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera c-ter), Tuir derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio, l'aliquota nella misura del 26%, si applica sui proventi realizzati a decorrere dal 1° luglio 2014; mentre su quelli realizzati a decorrere dal 1° luglio 2014 e riferibili ad importi maturati al 30 giugno 2014 si applica l'aliquota in vigore fino al 30 giugno 2014.

Rigo RT21

RT21 Totale dei corrispettivi	,00

Nel **rigo RT21** va indicato il totale dei corrispettivi derivanti dalle cessioni di partecipazioni non qualificate, dalla cessione o rimborso di titoli, valute, metalli preziosi, nonché differenziali positivi e altre proventi.

Rigo RT22

RT22 Totale dei costi o dei valori di acquisto	(costo rideterminato ¹)	)	(costo affrancato ²)	)	³	,00

La casella va barrata nel caso in cui il soggetto abbia rideterminato il costo delle partecipazioni (art. 5 L. 448/2001 e art. 2 D.L. 282/2002): in tal caso l'assunzione del valore rideterminato non consente il realizzo di minusvalenze.

Nel **rigo RT22** colonna 2 va indicato:

- **codice 1**, nel caso in cui il contribuente si sia avvalso dell'opzione per l'affrancamento dei plusvalori di cui all'art. 2, comma 29, D.L. 138/2011;
- **codice 2**, nel caso in cui il contribuente si sia avvalso dell'opzione per l'affrancamento dei plusvalori di cui all'art. 3, comma 15, D.L. 66/2014;
- **codice 3**, nel caso in cui il contribuente si sia avvalso di entrambe le suddette opzione.

Nel **rigo RT22 colonna 3** va indicato il costo fiscalmente riconosciuto dei titoli, valute, metalli preziosi o rapporti, determinato ai sensi dell'art. 68, co. 6, Tuir.

In mancanza di documentazione relativa al costo di acquisto, indicare il 75% di RT21.



Nel caso di rideterminazione del valore d'acquisto di partecipazioni, in società non quotate, qualificate e non qualificate effettuate con perizia giurata di stima ai sensi dell'art. 5 della L. 448/2001 e del D.L. 282/2002 e successive modificazioni, l'assunzione del valore "rideterminato", al posto del costo del valore d'acquisto, non consente il realizzo di minusvalenze. Inoltre, in occasione di cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti. Ciò vale anche nell'ipotesi di rideterminazione parziale del costo della partecipazione.

Rigo RT23

RT23 Plusvalenze (RT21 – RT22 col. 3) (ovvero Minusvalenze	¹	,00)	²	,00

RT21 – RT2 col. 2

Se l'importo del rigo RT22 col. 3 è maggiore di quello di RT21 nel rigo RT23 colonna 1 va riportato il relativo importo: la minusvalenza così determinata potrà essere portata in diminuzione delle eventuali plusvalenze della medesima categoria realizzate nei periodi di imposta successivi ma non oltre il quarto e va riportato a rigo RT93.

Tali minusvalenze **non possono** essere portate a riduzione delle plusvalenze di cui alle Sezioni III e IV del quadro RT, mentre possono essere portate in diminuzione delle plusvalenze indicate nella Sezione I.

Rigo RT24

RT24 Eccedenza minusvalenze	(anni prec. ¹	,00	Sez. I ²	,00)	³	,00

Nel **rigo RT24** vanno riportate:

- le minusvalenze indicate nel rigo RT93 e nel rigo RT92 del Modello Unico 2015, per una quota pari al 76,92% del loro ammontare, che non sono state compensate con le plusvalenze della Sezione I;
- le minusvalenze indicate nel rigo RT91 del Modello Unico 2015, per una quota pari al 48,08% del loro ammontare, che non sono state compensate con le plusvalenze della Sezione I, da portare in compensazione con le plusvalenze indicate nella presente Sezione;
- le eventuali minusvalenze derivanti dalla Sezione I, per una quota pari al 76,92% cento del loro ammontare, qualora non utilizzate in compensazione.

QUADRO RT – PLUSVALENZE DI NATURA FINANZIARIA

Sezione II – Plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva del 26%

In particolare, riportare:

- in **colonna 1**, le minusvalenze derivanti da anni precedenti;
- in **colonna 2**, le minusvalenze derivanti dalla Sezione I;
- in **colonna 3**, la somma degli importi indicati nelle colonne da 1 a 2.

Rigo RT25

RT25 Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari	(di cui anni precedenti ¹ ,00) ² ,00

Nel rigo RT25 colonna 2 vanno indicate le eccedenze di minusvalenze certificate dagli intermediari anche se relative ad anni precedenti ma non oltre il quarto (da indicare in colonna 1).

Si precisa che qualora dette minusvalenze siano state realizzate in un regime di tassazione al 12,50%, le stesse sono deducibili per un quota pari al 48,08% del loro ammontare, mentre se sono state realizzate in un regime di tassazione al 20%, le stesse sono deducibili per un quota pari al 76,92% del loro ammontare.

$$\text{RT24 col. 3} + \text{RT25 col. 2} \leq \text{RT23 col. 2}$$

Rigo RT26

RT26 Differenza (RT23 col. 2 – RT24 col. 3 – RT25 col. 2)	,00

Plusvalenze	-	Minusvalenze anni precedenti	-	Minusvalenze certificate da intermediari
↓		↓		↓
RT23 col. 2	-	RT24 col. 3	-	RT25 col. 2

Rigo RT27

RT27 Imposta sostitutiva (26% dell'importo di rigo RT26)	,00

$$26\% \times \text{RT26}$$

Rigo RT28

RT28 Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata	,00

Nel rigo RT28 va indicata l'eccedenza di imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione (RX1 col. 4 modello Unico 2015 per la parte non compensata) fino a concorrenza dell'importo di cui a rigo RT27.

Rigo RT29

RT29 IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA

,00

$$RT29 = RT27 - RT28$$

Rigo RT30

RT30 Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato

,00

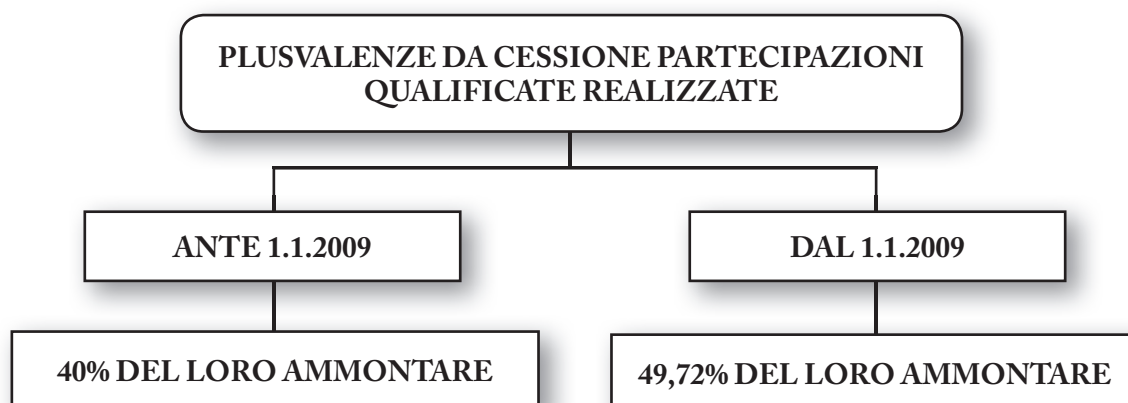
Nel rigo RT30 va indicato l'ammontare delle plusvalenze di cui alla lett. c-bis) del co. 1 dell'art. 67 Tuir, ricomprese nel rigo RT23, realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a Tuir e contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del medesimo testo unico emessi o stipulati da società residenti in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato incluso nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, Tuir qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole.

SEZIONE III – PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI QUALIFICATE

La presente sezione deve essere compilata dalle società semplici e dagli altri soggetti ad esse equiparati ai sensi dell'art. 5 Tuir residenti in Italia per dichiarare le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate di cui all'art. 67, comma 1, lettera c), Tuir, nonché le plusvalenze realizzate da investitori non istituzionali attraverso la cessione a titolo oneroso di quote di partecipazione a fondi immobiliari anche di diritto estero superiori al 5% del patrimonio del fondo.

Tali plusvalenze subiscono un trattamento fiscale diverso a secondo del periodo in cui la cessione si è perfezionata:

- le plusvalenze derivanti da cessioni poste in essere **antecedentemente al 1° gennaio 2009** che concorrono alla formazione del reddito nella misura del **40%** del loro ammontare;
- le plusvalenze derivanti da cessioni poste in essere a decorrere **dal 1° gennaio 2009** che concorrono alla formazione del reddito nella misura del **49,72%** del loro ammontare.



Partecipazioni qualificate

Costituisce **cessione di partecipazioni qualificate** la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio delle società di persone ed equiparate residenti nel territorio dello Stato (ad esclusione delle associazioni tra artisti e professionisti), delle società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato, nonché delle società ed enti non residenti nel territorio dello Stato (nel cui ambito sono compresi anche le associazioni tra artisti e professionisti e gli enti non commerciali), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale superiore:

- al **2% o al 20%** dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- ovvero al **5% o al 25%** per cento del capitale o del patrimonio, a seconda che si tratti, rispettivamente, di titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri o di altre partecipazioni.

Le **partecipazioni** al capitale o al patrimonio **in soggetti esteri** nonché i titoli e gli strumenti finanziari sono assimilati alle azioni qualora sussistono le condizioni di cui all'art. 44, comma 2 lett. a) Tuir (vedi istruzioni alla Sezione II). Sono sempre assimilate alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate quelle realizzate mediante la cessione di strumenti finanziari di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 44 Tuir (vedi istruzioni alla Sezione II) quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio.

Devono essere indicate in questa Sezione le plusvalenze relative a **contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza** qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni, ovvero qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25% dell'ammontare delle rimanenze finali e del costo complessivo dei beni ammortizzabili, al netto dei relativi ammortamenti, qualora l'associante sia una impresa minore.

Determinazione della base imponibile (art. 68 del Tuir)

Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze si applicano i criteri previsti dall'articolo 68, illustrati nel paragrafo precedente.

Tuttavia concorre alla formazione del reddito complessivo il 49,72% ovvero il 40% (cessioni ante 1.1.2009) della differenza tra le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate, e quelle ad esse assimilate, e le relative minusvalenze.

In deroga ai criteri ordinari di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate, il comma 4 dell'articolo 68 stabilisce che concorrono a formare integralmente il reddito complessivo del contribuente le plusvalenze relative a partecipazioni in società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze emanato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del Tuir. In relazione a quest'ultime plusvalenze dovrà essere compilata la Sezione IV del presente quadro.

Nel caso in cui l'ammontare delle minusvalenze (o perdite) sia superiore a quello delle plusvalenze (o redditi), indicate nella presente Sezione, l'eccedenza è portata in deduzione, fino a concorrenza, delle plusvalenze dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che tale situazione sia evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui essa si è verificata.

Le minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate non possono essere portate in deduzione dalle plusvalenze di partecipazioni non qualificate e viceversa.

La società è tenuta a compilare e a conservare un apposito prospetto nel quale indicare, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'ammontare dei relativi costi e il risultato del calcolo effettuato. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso, su richiesta, all'Agenzia delle entrate.

SEZIONE III

Rigo RT61

RT61 Totale dei corrispettivi delle cessioni	(vedi istruzioni ¹)	²	,00

Nel rigo RT61 colonna 2 va indicato il totale dei corrispettivi derivanti dalle cessioni di partecipazioni qualificate e di quote di partecipazione a fondi immobiliari superiori al 5% del patrimonio del fondo.

La casella va barrata nel caso in cui le plusvalenze derivino dalla cessione di partecipazioni qualificate poste in essere **antecedentemente al 1.1.2009**.

Rigo RT62

RT62 Totale dei costi o dei valori di acquisto	(costo rideterminato ¹)	²	,00

Nel rigo RT62 va indicato il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e dei diritti.

La casella va barrata nel caso in cui il soggetto abbia rideterminato il costo delle partecipazioni (art. 5 L. 448/2001 e art. 2 D.L. 282/2002): in tal caso l'assunzione del valore rideterminato non consente il realizzo di minusvalenze.

La determinazione del costo fiscalmente riconosciuto per le partecipazioni qualificate coincide con quanto commentato nelle precedenti sezioni alla quale si rinvia.

Rigo RT63

RT63 Plusvalenze (RT61 – RT62)	(ovvero Minusvalenze ¹)	²	,00

RT61 col. 2 – RT62 col. 2

Se l'importo del rigo RT62 col. 2 è maggiore di quello di RT61 col. 2 nel rigo RT63 colonna 1 va riportato il relativo importo: la minusvalenza così determinata potrà essere portata in diminuzione delle eventuali plusvalenze della medesima categoria realizzate nei periodi di imposta successivi ma non oltre il quarto e va riportato a rigo RT94 colonna 5.

Tali minusvalenze non possono essere portate a riduzione delle plusvalenze di cui alle Sezioni I, II e IV del quadro RT.

Si sottolinea che il contribuente è tenuto a compilare e a conservare un **apposito prospetto** nel quale indicare, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'ammontare dei relativi costi e il risultato del calcolo effettuato. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso, su richiesta, all'Agenzia delle entrate.

Rigo RT64

RT64 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti

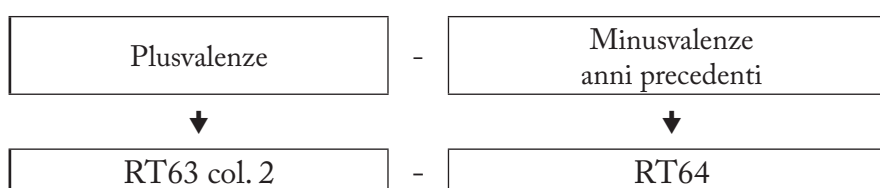
,00

Minusvalenze di cui al rigo RT94 modello Unico 2015, da portare in compensazione con le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate.

Rigo RT65

RT65 Differenza (RT63 col. 2 – RT64)

,00



Rigo RT66

RT66 Imponibile

,00

Nel presente rigo va indicato l'ammontare imponibile ai fini Irpef da riportare al rigo RN7 col. 1, dato da:

- **49,72% x RT65** se RT61 col. 1 **non barrata**;
- **40,00% x RT65** se RT61 col. 1 **barrata**.

Rigo RT67

RT67 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)

,00

In tale rigo va riportata l'eventuale imposta pagata, anche per il tramite di un intermediario, riferita a plusvalenze relative a partecipazioni di natura qualificata.

Rigo RT68

RT68 Plusvalenza non reinvestita (start up) ¹

,00

Imposta rideterminata start up ²

,00

Nel rigo RT68, **colonna 1**, deve essere indicato l'imponibile della quota della plusvalenza realizzata nel 2013 derivante dalla partecipazione non reinvestita nel biennio (start up). Tale importo va indicato nel rigo RN12, colonna 2, se è barrata la casella di colonna 1 del rigo RT61; nel rigo RN12, colonna 3, se la casella del rigo RT61, colonna 1, non è barrata.

Rigo RT69

RT69 Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato

,00

Nel rigo RT69 va indicato l'ammontare delle plusvalenze di cui alla lett. c-bis) del co. 1 dell'art. 67 Tuir, ricomprese nel rigo RT63, realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a Tuir e contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del medesimo testo unico emessi o stipulati da società residenti in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato incluso nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, Tuir qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole.

SEZIONE IV – PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ O ENTI RESIDENTI O LOCALIZZATI IN STATI O TERRITORI AVENTI UN REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

SEZIONE IV Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società o enti residenti o localizzati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato e dalla cessione di partecipazioni in OICR immobiliari di diritto estero non conformi alla direttiva 2011/61/UE	RT81 Totale dei corrispettivi delle cessioni in black list	,00
	RT82 Totale dei corrispettivi delle cessioni da OICR Immobiliari non conformi	,00
	RT83 Totale dei costi o dei valori di acquisto delle cessioni in black list (costo rideterminato ¹) ²	,00
	RT84 Totale dei costi o dei valori di acquisto delle cessioni da OICR Immobiliari non conformi	,00
	RT85 Plusvalenze (RT81 + RT82 – RT83 col. 2 – RT84) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00) ²	,00
	RT86 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti	,00
	RT87 Imponibile (RT85 col. 2 – RT86)	,00
	RT88 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)	,00

Nella **Sezione IV** vanno indicate le plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso:

- di partecipazioni qualificate in società o enti residenti o localizzati in Stati o territori compresi nella Black list di cui al D.M. 21.11.2001;
- di partecipazioni non qualificate non negoziate nei mercati regolamentati, residenti o localizzati in Stati o territori compresi nella Black list di cui al D.M. 21.11.2001;

che concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 100% del loro ammontare, salvo il contribuente dimostri, tramite interpello da inoltrare all'Agenzia delle entrate, che dal possesso delle stesse non sia conseguito l'effetto di localizzare i redditi nello Stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Tale regime impositivo si applica anche alle plusvalenze derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza e da strumenti di natura qualificata stipulati e emessi da tali società ed enti.

Per quanto riguarda l'individuazione delle partecipazioni qualificate e la determinazione delle plus/minusvalenze si rinvia a quanto commentato nella Sezione III.

La presente sezione, inoltre, deve essere compilata per dichiarare le plusvalenze derivanti dalla cessione di quote di partecipazioni in organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari di diritto estero non conformi alla direttiva 2011/61/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2011 e il cui gestore non sia soggetto a forme di vigilanza, realizzate dai partecipanti, diversi da quelli indicati nel comma 3 dell'articolo 32 D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010, e successive modificazioni, che possiedono quote di partecipazione in misura superiore al 5% del patrimonio dell'or-

ganismo. Tali plusvalenze concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 100% del loro ammontare (art. 13, comma 7, D.Lgs. 44/2014).

Rigo RT81

RT81 Totale dei corrispettivi delle cessioni in black list	,00

Nel **rigo RT81** va indicato il totale dei corrispettivi derivanti dalle cessioni di partecipazioni qualificate in società o enti, residenti o localizzati in Stati o territori elencati nella cosiddetta “black list” ovvero, con riferimento alle predette società ed enti, derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate non negoziate nei mercati regolamentati.

Rigo RT82

RT82 Totale dei corrispettivi delle cessioni da OICR Immobiliari non conformi	,00

Nel **rigo RT82** indicare il totale dei corrispettivi delle cessioni di quote di partecipazioni in OICR immobiliari di diritto estero non conformi alla direttiva 2011/61/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell’8 giugno 2011 e il cui gestore non sia soggetto a forme di vigilanza.

Rigo RT83

RT83 Totale dei costi o dei valori di acquisto delle cessioni in black list	(costo rideterminato	¹)	²	,00

Nel **rigo RT83** col. 2 va indicato il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e dei diritti di cui al rigo RT81, determinato secondo le istruzioni fornite con riferimento alla disciplina introdotta dal D.Lgs. 461/1997, tenendo conto anche delle disposizioni di carattere transitorio qualora il contribuente se ne sia avvalso ovvero del costo rideterminato.

La casella va barrata nel caso in cui il soggetto abbia rideterminato il costo delle partecipazioni (art. 5 L. 448/2001 e art. 2 D.L. 282/2002): in tal caso l’assunzione del valore rideterminato non consente il realizzo di minusvalenze.

Rigo RT84

9 Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato	

Nel **rigo RT84**, indicare l’importo complessivo o dei valori di acquisto delle cessioni di partecipazioni da OICR immobiliari non conformi di cui al rigo RT82.



Nel caso di rideterminazione del valore d'acquisto di partecipazioni, in società non quotate, qualificate e non qualificate effettuate con perizia giurata di stima ai sensi dell'art. 5 della L. 448/2001 e del D.L. 282/2002 e successive modificazioni, l'assunzione del valore "rideterminato", al posto del costo del valore d'acquisto, non consente il realizzo di minusvalenze. Inoltre, in occasione di cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti. Ciò vale anche nell'ipotesi di rideterminazione parziale del costo della partecipazione.

Rigo RT85

RT85 Plusvalenze (RT81 + RT82 – RT83 col. 2 – RT84) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00) ² ,00

RT81 + RT82 – RT83 col. 2 – RT84

Se il risultato è negativo nella colonna 1 va riportato il relativo importo: la minusvalenza così determinata potrà essere portata in diminuzione delle eventuali plusvalenze della medesima categoria realizzate nei periodi di imposta successivi ma non oltre il quarto e va riportato a rigo RT95 colonna 5.

Tali minusvalenze non possono essere portate a riduzione delle plusvalenze di cui alle Sezioni I, II e III del quadro RT.

Rigo RT86

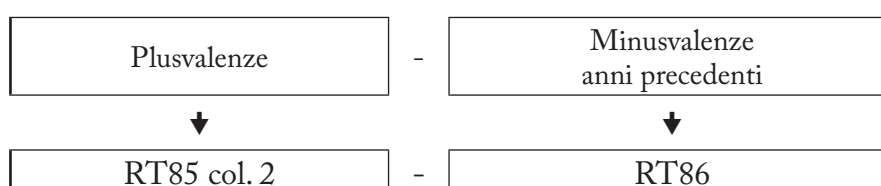
RT86 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti ,00

Minusvalenze di cui al rigo RT95 modello Unico SP 2015, da portare in compensazione con le plusvalenze derivanti da partecipazioni della presente Sezione.

Rigo RT87

RT87 Imponibile (RT85 col. 2 – RT86) ,00

da riportare nel rigo RN7 col.1



Rigo RT88

RT88 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)

,00

In tale rigo va riportata l'eventuale imposta sostitutiva pagata, anche per il tramite di un intermediario, riferita a plusvalenze relative a partecipazioni di natura qualificata e non qualificata.

SEZIONE V – MINUSVALENZE NON COMPENSATE NELL'ANNO

SEZIONE V Minusvalenze non compensate nell'anno	Eccedenza relativa al 2011		Eccedenza relativa al 2012		Eccedenza relativa al 2013		Eccedenza relativa al 2014		Eccedenza relativa al 2015	
	RT90 EX SEZ. I	1	RT91 EX SEZ. II e II-A	2	RT92 SEZ. I	3	RT93 SEZ. II	4	RT94 SEZ. III	5
		,00		,00		,00		,00		,00
		,00		,00		,00		,00		,00
		,00		,00		,00		,00		,00
		,00		,00		,00		,00		,00
		,00		,00		,00		,00		,00
		,00		,00		,00		,00		,00

In tale Sezione è necessario indicare:

- nel **rigo RT90**, colonne da 1 a 3, suddivise per ciascun periodo d'imposta, le eventuali quote residue delle minusvalenze risultanti dalla sezione I delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta 2011, 2012 e 2013;
- nel **rigo RT91**, colonne da 1 a 3, suddivise per ciascun periodo d'imposta, le eventuali quote residue delle minusvalenze risultanti dalla sezione II della dichiarazione relativa ai periodi d'imposta 2011 e dalla sezione II-A delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta 2012 e 2013;
- nel **rigo RT92**, colonne da 2 a 5, suddivise per ciascun periodo d'imposta, le eventuali quote residue delle minusvalenze risultanti dalla sezione II-B delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta 2012 e 2013 e dalla sezione I della dichiarazione relativa al 2014 e della sezione I della presente dichiarazione;
- nel **rigo RT93**, colonne da 2 a 5, l'eventuale quota residua della minusvalenza risultante dalla sezione II della dichiarazione relativa al 2014 e della sezione II della presente dichiarazione;
- nel **rigo RT94**, colonne da 1 a 4, suddivise per ciascun periodo d'imposta, le eventuali quote residue delle minusvalenze risultanti dalle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta 2011, 2012, 2013 e 2014 e nella colonna 5 le minusvalenze derivanti dalla Sezione III di tutti i moduli compilati della presente dichiarazione;
- nel **rigo RT95**, nelle colonne da 1 a 4, l'eventuale quota residua delle minusvalenze risultante dalla dichiarazione relativa ai periodi d'imposta 2011, 2012, 2013 e 2014 e nella colonna 5 le minusvalenze derivanti dalla della sezione IV presente dichiarazione.

Nei righe RT92 e RT93 non devono essere indicate le minusvalenze certificate dagli intermediari.

SEZIONE VI – RIEPILOGO IMPORTI A CREDITO

SEZIONE VI Riepilogo importi a credito	RT103 Imposta a credito	Eccedenza precedente ¹	,00	Compensata nel Mod. F24 ²	,00	Credito residuo ³	,00
	RT104 Totale imposta sostitutiva versata su partecipazioni qualificate (RT67 + RT88; da riportare nel rigo RN7, col. 2)						,00

Nel **rigo RT103** indicare:

- in **colonna 1**, l'ammontare dell'eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione e riportata nel rigo RX1, colonna 4, del quadro RX del modello Unico 2015;
- in **colonna 2**, la parte dell'eccedenza compensata utilizzando il modello F24;
- in **colonna 3**, l'eventuale credito residuo da riportare nel rigo RX1 del quadro RX, costituito dal risultato della seguente operazione: RT103 col. 1 – RT103 col. 2 – RT8 – RT28.

Nel **rigo RT104**, indicare l'ammontare complessivo dell'imposta sostitutiva versata con riferimento a plusvalenze relative a partecipazioni di natura qualificata, costituito dalla somma degli importi indicati nei rigi RT67 di tutti i moduli compilati e RT88. Tale importo deve essere riportato nel rigo RN7, colonna 2, del quadro RN.

SEZIONE VII – PARTECIPAZIONI RIVALUTATE

SEZIONE VII Partecipazioni rivalutate art. 2, D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	Valore della partecipazione		Aliquota		Imposta dovuta		Imposta versata		Imposta da versare		Rateizzazione		Versamento cumulativo
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
RT105		,00			,00		,00		,00				
RT106		,00			,00		,00		,00				

Nei rigi RT105 e RT106 devono essere indicate le partecipazioni relative alla rideterminazione del valore delle partecipazioni, quote o diritti non negoziate nei mercati regolamentati, **posseduti alla data del 1° gennaio 2015** per le quali il valore di acquisto è stato rideterminato **entro il 30 giugno 2015** ai sensi dell'art. 2 del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282.

Il versamento dell'imposta sostitutiva andava effettuato entro il 30 giugno 2015 in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata.

I soggetti che si avvalgono della rideterminazione delle partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2015 possono scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento alle medesime partecipazioni, sempreché non abbiano già presentato istanza di rimborso.

In caso di versamento rateale la rata deve essere determinata scomputando dall'imposta dovuta quanto già versato e dividendo il risultato per il numero delle rate.

Nel caso di versamento cumulativo dell'imposta sostitutiva con riferimento a più partecipazioni, quote o diritti deve essere distintamente indicato il valore della singola partecipazione, quota o diritto, con la corrispondente imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

Nei **rigli RT105-RT106** vanno indicati:

Colonna 1	il valore rivalutato risultante dalla perizia giurata di stima;
Colonna 2	l'aliquota: • 8% per le partecipazioni qualificate; • 4% per le partecipazioni non qualificate.
Colonna 3	l'imposta sostitutiva dovuta;
Colonna 4	l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova rideterminazione;
Colonna 5	Colonna 3 – colonna 4 Se il risultato è negativo la colonna 5 non va compilata.
Colonna 6	la casella va barrata se l'importo dell'imposta sostitutiva è stato rateizzato;
Colonna 7	la casella va barrata se l'importo dell'imposta sostitutiva indicata nella colonna 5 è parte di un versamento cumulativo.

SP
SOCIETÀ DI PERSONE
2016
Agenzia
Entrate

CODICE FISCALE

A horizontal number line with 15 tick marks, labeled from 0 to 14. The line is used for plotting data points.

Investimenti all'estero e/o attività estere
di natura finanziaria - monitoraggio

Mod. N.

111

	Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuazione bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	
	1	2	3	4	5	6	
	Valore iniziale		Valore finale		Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Vedere istruzioni	Quota partecipazione
RW1	7	8	9	18	19		
	Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo		Codice fiscale altri cointestatori				
	21	22	23	24			
	1	2	3	4	5	6	
RW2	7	8	9	18	19		
	21	22	23	24			
	1	2	3	4	5	6	
RW3	7	8	9	18	19		
	21	22	23	24			
	1	2	3	4	5	6	
RW4	7	8	9	18	19		
	21	22	23	24			

Il quadro RW del modello Unico 2016 deve essere compilato, ai fini del monitoraggio fiscale, dalle so-

cietà semplici residenti in Italia che detengono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale indipendentemente dai modi della loro acquisizione.

Tali soggetti devono indicare la consistenza degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta, indipendentemente dal valore complessivo degli stessi. **Quest'obbligo sussiste, anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito** e quindi anche se l'investimento non è più posseduto al termine del periodo d'imposta.

Non è previsto l'obbligo di monitoraggio con riferimento ai trasferimenti da, verso e sull'estero effettuati con riferimento alle suddette attività.

Il quadro RW **non va compilato per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti** e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

Se le attività finanziarie o patrimoniali sono in comunione o cointestate, l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con riferimento all'intero valore delle attività e con l'indicazione della percentuale di possesso.

Qualora sul bene sussistano più diritti reali, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto sia il titolare della nuda proprietà poiché in entrambi i casi sussiste la possibilità di generare redditi di fonte estera.

Sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche **chi ne ha la disponibilità o la possibilità di movimentazione.**

L'obbligo di compilazione del quadro RW sussiste anche nel caso in cui le attività siano possedute dal contribuente per il tramite d'**interposta persona** (ad esempio effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali formalmente intestate a un trust residente o non residente).

In particolare, devono essere indicati gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria e gli investimenti in Italia e le attività finanziarie italiane, detenute per il tramite di fiduciarie estere o di soggetti esteri fittiziamente interposti che ne siano formalmente intestatari.

L'obbligo dichiarativo ai fini del monitoraggio riguarda anche il caso in cui le attività e gli investimenti esteri, pur essendo formalmente intestati a società o a entità giuridiche diverse dalla società siano riconducibili a società semplici in qualità di titolari effettivi delle attività secondo quanto previsto dalla normativa anticiclaggio.

Qualora il contribuente detenga direttamente un investimento all'estero o attività estere di natura finanziaria, è tenuto a indicarne il valore nel presente quadro, e la quota di possesso espressa in percentuale.

L'obbligo dichiarativo in capo al "titolare effettivo" sussiste esclusivamente in caso di partecipazioni in società di diritto estero e non riguarda, invece, anche l'ipotesi di partecipazioni dirette in una o più società residenti che compiono investimenti all'estero.

Rilevano, invece, le partecipazioni in società residenti qualora, unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente in società estere, concorrano a integrare, in capo al contribuente, il requisito di "titolare effettivo" di investimenti esteri o di attività estere di natura finanziaria; in tal caso è necessario indicare il valore complessivo della partecipazione nella società estera detenuta (direttamente e indirettamente) e la percentuale di partecipazione determinata tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo relativo alla partecipazione indiretta.

In caso di **partecipazioni in società residenti in Paesi non collaborativi**, occorre indicare, in luogo del valore della partecipazione diretta, il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa. Si deve, infatti, dare rilevanza, ai fini del monitoraggio fiscale, al valore dei beni di tutti i soggetti "controllati" situati in Paesi non collaborativi e di cui il contribuente risulti nella sostanza "titolare effettivo". Tale criterio deve essere adottato fino a quando nella catena partecipativa sia presente

una società localizzata nei suddetti Paesi e sempreché risulti integrato il controllo secondo la normativa antiriciclaggio.

Le partecipazioni in società estere quotate in mercati regolamentati e sottoposte a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti, vanno valorizzate direttamente nel presente quadro indipendentemente dalla partecipazione al capitale sociale che le stesse rappresentano giacché, è escluso in tal caso il verificarsi dello status di “titolare effettivo”.

Se il contribuente è “titolare effettivo” di attività estere per il **tramite di entità giuridiche**, diverse dalle società, quali fondazioni e d'istituti giuridici quali i trust, il contribuente è tenuto a dichiarare il valore degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria a essa intestate, e la percentuale di patrimonio nell'entità stessa. In tale ipotesi rilevano, in ogni caso, sia gli investimenti e le attività estere detenuti da entità e istituti giuridici residenti in Italia, sia quelli detenuti da entità.

INVESTIMENTI

Gli investimenti sono i beni patrimoniali collocati all'estero indipendentemente dall'effettiva produzione in Italia di redditi di fonte estera imponibili nel periodo d'imposta. Ciò che conta è la **potenzialità a produrre reddito** (ai sensi dell'art. 70 comma 2 del Tuir, i redditi dei fabbricati situati all'estero sono imponibili in Italia se soggetti a imposte sui redditi nello Stato estero o nel caso di locazione.)

E quindi:

- gli immobili situati all'estero o i diritti reali immobiliari o quote di essi (ad esempio, comproprietà o multiproprietà);
- gli oggetti preziosi e le opere d'arte che si trovano fuori del territorio dello Stato (compresi quelli custoditi in cassette di sicurezza);
- le imbarcazioni o le navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri, nonché quelli che pur non essendo iscritti nei predetti registri avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia.

Le attività patrimoniali detenute all'estero vanno indicate anche se immesse in cassette di sicurezza.

Vanno altresì indicate le attività patrimoniali detenute per il tramite di soggetti localizzati in Paesi diversi da quelli collaborativi e in entità giuridiche italiane o estere, diverse dalle società, qualora il contribuente risulti essere “titolare effettivo”.

Sono considerati “detenuti all'estero”, ai fini del monitoraggio, gli immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite fiduciarie estere o di un soggetto interposto residente all'estero.

Il **valore degli immobili** situati all'estero va determinato con gli stessi criteri validi ai fini dell'IVIE anche se non dovuta.

Si tratta quindi del:

- **costo risultante dall'atto di acquisto** o del **costo complessivamente sostenuto per l'acquisto di diritti reali diversi dalla proprietà** risultante dai contratti e, in mancanza;
- il **valore di mercato** rilevabile al termine dell'anno (o del periodo di detenzione) nel luogo in cui è situato l'immobile.

Per gli **immobili acquisiti per successione o donazione**, il valore è quello dichiarato nella **dichiarazione di successione** o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe; in mancanza, si assume il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal de cuius o dal donante come risulta dalla relativa documentazione.

Per gli **immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio eco-**

nomico europeo, il **valore** è quello **catastale** o, in mancanza, il **costo risultante dall'atto di acquisto** o, in assenza, il **valore di mercato** rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Per le **altre attività patrimoniali** detenute all'estero, diverse dagli immobili, per le quali non è dovuta l'Ivie, il contribuente deve indicare il **costo di acquisto**, ovvero il **valore di mercato** all'inizio di ciascun periodo di imposta (o al primo giorno di detenzione) e al termine dello stesso (o al termine del periodo di detenzione).

ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA

Sono quelle attività da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera, che vanno sempre indicate in quando potenzialmente produttive di redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Devono essere indicate nel modulo RW:

- **attività i cui redditi sono corrisposti da soggetti non residenti**, tra cui:
 - le partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti;
 - le obbligazioni estere e i titoli similari;
 - i titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi all'estero;
 - i titoli non rappresentativi di merce e i certificati di massa emessi da non residenti (comprese le quote di OICR esteri);
 - le valute estere;
 - depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi).
- **contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti**, tra cui, ad esempio:
 - finanziamenti;
 - riporti;
 - pronti contro termine e prestito titoli.
- **contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato;**
- **metalli preziosi detenuti all'estero;**
- **diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati;**
- **forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero**, escluse quelle obbligatorie per legge;
- le **polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione** sempreché il contratto non sia concluso per il tramite di un intermediario finanziario italiano al quale sia conferito l'incarico di regolare tutti i flussi connessi con l'investimento, con il disinvestimento ed il pagamento dei relativi proventi;
- le **attività finanziarie italiane detenute all'estero** anche se in cassette di sicurezza quali ad esempio i titoli pubblici ed equiparati emessi in Italia o le quote di una Srl italiana;
- le attività e gli investimenti detenuti all'estero **per il tramite di soggetti localizzati in Paesi diversi da quelli collaborativi** nonché in entità giuridiche italiane o estere, diverse dalle società, se il contribuente risulta "titolare effettivo";
- le attività finanziarie estere detenute in Italia **al di fuori del circuito degli intermediari residenti**.

Le attività finanziarie detenute all'estero vanno indicate anche se immesse in cassette di sicurezza.

Per l'individuazione del **valore delle attività finanziarie** si fa riferimento al **valore di quotazione rilevato al 31 dicembre o al termine del periodo di detenzione**.

Per i **titoli non negoziati** in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione si deve far riferimento al **valore nominale** o, in mancanza, al valore di rimborso, anche se rideterminato ufficialmente.

Nel caso in cui siano cedute attività finanziarie appartenenti alla stessa categoria, acquistate a prezzi e in

tempi diversi, per stabilire quale delle attività finanziarie è detenuta nel periodo di riferimento il metodo che deve essere utilizzato è il cosiddetto LIFO e, pertanto, si considerano ceduti per primi quelli acquisiti in data più recente.

Il contribuente indica, per ciascuna società o entità giuridica, il valore complessivo di tutte le attività finanziarie e patrimoniali di cui risulta essere il titolare effettivo, avendo cura di predisporre e conservare un apposito prospetto in cui devono essere specificati i valori delle singole attività (prospetto che deve essere esibito o trasmesso, su richiesta, all'amministrazione finanziaria).

In presenza di più operazioni della stessa natura, il contribuente può aggregare i dati per indicare un insieme di attività finanziarie omogenee caratterizzate, cioè, dai medesimi codici "investimento" e "Stato Estero".

In tal caso il contribuente indicherà nel quadro RW i valori complessivi iniziali e finali del periodo di imposta, la media ponderata dei giorni di detenzione di ogni singola attività rapportati alla relativa consistenza.

La predetta compilazione semplificata del quadro RW è ammessa a condizione che sia predisposto e conservato un apposito prospetto da esibire o trasmettere, su richiesta all'Amministrazione finanziaria, in cui sono specificati i dati delle singole attività finanziarie e i criteri di raggruppamento di queste ultime.

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

Nel caso d'**importi in valuta estera** il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia in corso di approvazione.

Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuazione bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore
1	2	3	4	5	6
Valore iniziale		Valore finale		Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Vedere istruzioni
7		8		9	18
,00		,00		,00	19
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo			Codice fiscale altri cointestatari		
21			22		
			23		
			24		

Colonna 1	Va indicato il codice che contraddistingue a che titolo i beni sono detenuti: 1. proprietà; 2. usufrutto; 3. nuda proprietà; 4. altro diritto reale.																														
Colonna 2	deve essere barrata solo se il contribuente è titolare effettivo;																														
Colonna 3	va indicato il codice d’individuazione del bene rilevato dalla seguente tabella: <table><tr><th colspan="3">TABELLA CODICI INVESTIMENTI ALL’ESTERO E ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA</th></tr><tr><td>CONTI CORRENTI E DEPOSITI ESTERI 1</td><td>CON CONTROPARTI NON RESIDENTI 7</td><td>FORME DI PREVIDENZA GESTITE DA SOGGETTI ESTERI 12</td></tr><tr><td>PARTICIPAZIONI AL CAPITALE O</td><td>POLIZZE DI ASSICURAZIONE SULLA VITA</td><td>ALTRI STRUMENTI FINANZIARI</td></tr><tr><td>AL PATRIMONIO DI SOCIETÀ NON RESIDENTI.....2</td><td>E DI CAPITALIZZAZIONE.....8</td><td>ANCHE DI NATURA NON PARTECIPATIVA.....13</td></tr><tr><td>OBBLIGAZIONI ESTERE E TITOLI SIMILARI.....3</td><td>CONTRATTI DERIVATI E ALTRI RAPPORTI FINANZIARI</td><td>ALTRE ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA 14</td></tr><tr><td>TITOLI NON RAPPRESENTATIVI DI MERCE</td><td>CONCLUSI AL DI FUORI DEL TERRITORIO DELLO STATO.....9</td><td>BENI IMMOBILI 15</td></tr><tr><td>E CERTIFICATI DI MASSA EMESSI DA NON RESIDENTI.....4</td><td>METALLI PREZIOSI ALLO STATO GREZZO O MONETATO</td><td>BENI MOBILI REGISTRATI (ES. YACHT E AUTO DI LUSO) ..16</td></tr><tr><td>VALUTE ESTERE DA DEPOSITI E CONTI CORRENTI 5</td><td>DETENUTI ALL’ESTERO 10</td><td>OPERE D’ARTE E GIOIELLI 17</td></tr><tr><td>TITOLI PUBBLICI ITALIANI EMESSI ALL’ESTERO.....6</td><td>PARTICIPAZIONI PATRIMONIO DI TRUST, FONDAZIONI O</td><td>ALTRI BENI PATRIMONIALI 18</td></tr><tr><td>CONTRATTI DI NATURA FINANZIARIA STIPULATI</td><td>ALTRE ENTITÀ GIURIDICHE DIVERSE DALLE SOCIETÀ 11</td><td>IMMOBILE ESTERO ADIBITO AD ABITAZIONE PRINCIPALE 19</td></tr></table>	TABELLA CODICI INVESTIMENTI ALL’ESTERO E ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA			CONTI CORRENTI E DEPOSITI ESTERI 1	CON CONTROPARTI NON RESIDENTI 7	FORME DI PREVIDENZA GESTITE DA SOGGETTI ESTERI 12	PARTICIPAZIONI AL CAPITALE O	POLIZZE DI ASSICURAZIONE SULLA VITA	ALTRI STRUMENTI FINANZIARI	AL PATRIMONIO DI SOCIETÀ NON RESIDENTI.....2	E DI CAPITALIZZAZIONE.....8	ANCHE DI NATURA NON PARTECIPATIVA.....13	OBBLIGAZIONI ESTERE E TITOLI SIMILARI.....3	CONTRATTI DERIVATI E ALTRI RAPPORTI FINANZIARI	ALTRE ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA 14	TITOLI NON RAPPRESENTATIVI DI MERCE	CONCLUSI AL DI FUORI DEL TERRITORIO DELLO STATO.....9	BENI IMMOBILI 15	E CERTIFICATI DI MASSA EMESSI DA NON RESIDENTI.....4	METALLI PREZIOSI ALLO STATO GREZZO O MONETATO	BENI MOBILI REGISTRATI (ES. YACHT E AUTO DI LUSO) ..16	VALUTE ESTERE DA DEPOSITI E CONTI CORRENTI 5	DETENUTI ALL’ESTERO 10	OPERE D’ARTE E GIOIELLI 17	TITOLI PUBBLICI ITALIANI EMESSI ALL’ESTERO.....6	PARTICIPAZIONI PATRIMONIO DI TRUST, FONDAZIONI O	ALTRI BENI PATRIMONIALI 18	CONTRATTI DI NATURA FINANZIARIA STIPULATI	ALTRE ENTITÀ GIURIDICHE DIVERSE DALLE SOCIETÀ 11	IMMOBILE ESTERO ADIBITO AD ABITAZIONE PRINCIPALE 19
TABELLA CODICI INVESTIMENTI ALL’ESTERO E ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA																															
CONTI CORRENTI E DEPOSITI ESTERI 1	CON CONTROPARTI NON RESIDENTI 7	FORME DI PREVIDENZA GESTITE DA SOGGETTI ESTERI 12																													
PARTICIPAZIONI AL CAPITALE O	POLIZZE DI ASSICURAZIONE SULLA VITA	ALTRI STRUMENTI FINANZIARI																													
AL PATRIMONIO DI SOCIETÀ NON RESIDENTI.....2	E DI CAPITALIZZAZIONE.....8	ANCHE DI NATURA NON PARTECIPATIVA.....13																													
OBBLIGAZIONI ESTERE E TITOLI SIMILARI.....3	CONTRATTI DERIVATI E ALTRI RAPPORTI FINANZIARI	ALTRE ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA 14																													
TITOLI NON RAPPRESENTATIVI DI MERCE	CONCLUSI AL DI FUORI DEL TERRITORIO DELLO STATO.....9	BENI IMMOBILI 15																													
E CERTIFICATI DI MASSA EMESSI DA NON RESIDENTI.....4	METALLI PREZIOSI ALLO STATO GREZZO O MONETATO	BENI MOBILI REGISTRATI (ES. YACHT E AUTO DI LUSO) ..16																													
VALUTE ESTERE DA DEPOSITI E CONTI CORRENTI 5	DETENUTI ALL’ESTERO 10	OPERE D’ARTE E GIOIELLI 17																													
TITOLI PUBBLICI ITALIANI EMESSI ALL’ESTERO.....6	PARTICIPAZIONI PATRIMONIO DI TRUST, FONDAZIONI O	ALTRI BENI PATRIMONIALI 18																													
CONTRATTI DI NATURA FINANZIARIA STIPULATI	ALTRE ENTITÀ GIURIDICHE DIVERSE DALLE SOCIETÀ 11	IMMOBILE ESTERO ADIBITO AD ABITAZIONE PRINCIPALE 19																													

QUADRO RW – INVESTIMENTI ALL'ESTERO E/O ATTIVITÀ ESTERE DI NATURA FINANZIARIA - MONITORAGGIO

La compilazione del quadro RW

Colonna 4	va indicato il codice dello Stato estero rilevato dalla seguente tabella:																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="4">ELENCO DEI PAESI E DEI TERRITORI ESTERI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>ABU DHABI.....</td><td>238</td><td>CILE.....</td><td>015</td></tr> <tr><td>AFGHANISTAN.....</td><td>002</td><td>CINA.....</td><td>016</td></tr> <tr><td>AJMAN.....</td><td>239</td><td>CIPRO.....</td><td>101</td></tr> <tr><td>ANTILLE OLANDESI.....</td><td>251</td><td>CITTÀ DEL VATICANO.....</td><td>093</td></tr> <tr><td>ALBANIA.....</td><td>087</td><td>CLIPPERTON.....</td><td>223</td></tr> <tr><td>ALGERIA.....</td><td>003</td><td>COCOS (KEELING) ISLAND.....</td><td>281</td></tr> <tr><td>AMERICAN SAMOA.....</td><td>148</td><td>COLOMBIA.....</td><td>017</td></tr> <tr><td>ANDORRA.....</td><td>004</td><td>COMORE, ISOLE.....</td><td>176</td></tr> <tr><td>ANGOLA.....</td><td>133</td><td>CONGO.....</td><td>145</td></tr> <tr><td>ANGUILLA.....</td><td>209</td><td>CONGO (REP. DEMOCRATICA DEL).....</td><td>018</td></tr> <tr><td>ANTARTIDE.....</td><td>180</td><td>COOK ISOLE.....</td><td>237</td></tr> <tr><td>ANTIGUA E BARBUDA.....</td><td>197</td><td>COREA DEL NORD.....</td><td>074</td></tr> <tr><td>ARABIA SAUDITA.....</td><td>005</td><td>COREA DEL SUD.....</td><td>084</td></tr> <tr><td>ARGENTINA.....</td><td>006</td><td>COSTA D'AVORIO.....</td><td>146</td></tr> <tr><td>ARMENIA.....</td><td>266</td><td>COSTA RICA.....</td><td>019</td></tr> <tr><td>ARUBA.....</td><td>212</td><td>CROAZIA.....</td><td>261</td></tr> <tr><td>ASCENSION.....</td><td>227</td><td>CUBA.....</td><td>020</td></tr> <tr><td>AUSTRALIA.....</td><td>007</td><td>DANIMARCA.....</td><td>021</td></tr> <tr><td>AUSTRIA.....</td><td>008</td><td>DOMINICA.....</td><td>192</td></tr> <tr><td>AZERBAIGIAN.....</td><td>268</td><td>DOMINICANA (REPUBBLICA).....</td><td>063</td></tr> <tr><td>AZZORRE ISOLE.....</td><td>234</td><td>DUBAI.....</td><td>240</td></tr> <tr><td>BAHAMAS.....</td><td>160</td><td>ECUADOR.....</td><td>024</td></tr> <tr><td>BAHRAIN.....</td><td>169</td><td>EGITTO.....</td><td>023</td></tr> <tr><td>BANGLADESH.....</td><td>130</td><td>ERITREA.....</td><td>277</td></tr> <tr><td>BARBADOS.....</td><td>118</td><td>ESTONIA.....</td><td>257</td></tr> <tr><td>BELGIO.....</td><td>009</td><td>ETIOPIA.....</td><td>026</td></tr> <tr><td>BELIZE.....</td><td>198</td><td>FAEROER (ISOLE).....</td><td>204</td></tr> <tr><td>BENIN.....</td><td>158</td><td>FALKLAND (ISOLE).....</td><td>190</td></tr> <tr><td>BERMUDA.....</td><td>207</td><td>FUJI, ISOLE.....</td><td>161</td></tr> <tr><td>BHUTAN.....</td><td>097</td><td>FILIPPINE.....</td><td>027</td></tr> <tr><td>BIELORUSSIA.....</td><td>264</td><td>FINLANDIA.....</td><td>028</td></tr> <tr><td>BOLIVIA.....</td><td>010</td><td>FRANCIA.....</td><td>029</td></tr> <tr><td>BOSNIA-ERZEGOVINA.....</td><td>274</td><td>FUJAYRAH.....</td><td>241</td></tr> <tr><td>BOTSWANA.....</td><td>098</td><td>GABON.....</td><td>157</td></tr> <tr><td>BOUVET ISLAND.....</td><td>280</td><td>GAMBIA.....</td><td>164</td></tr> <tr><td>BRASILE.....</td><td>011</td><td>GEORGIA.....</td><td>267</td></tr> <tr><td>BRUNEI DARUSSALAM.....</td><td>125</td><td>GERMANIA.....</td><td>094</td></tr> <tr><td>BULGARIA.....</td><td>012</td><td>GHANA.....</td><td>112</td></tr> <tr><td>BURKINA FASO.....</td><td>142</td><td>GIAMAICA.....</td><td>082</td></tr> <tr><td>BURUNDI.....</td><td>025</td><td>GIAPPONE.....</td><td>088</td></tr> <tr><td>CAMBODIA.....</td><td>135</td><td>GIBILTERRA.....</td><td>102</td></tr> <tr><td>CAMERUN.....</td><td>119</td><td>GIBUTI.....</td><td>113</td></tr> <tr><td>CAMPIONE D'ITALIA.....</td><td>139</td><td>GIORDANIA.....</td><td>122</td></tr> <tr><td>CANADA.....</td><td>013</td><td>GOUGH.....</td><td>228</td></tr> <tr><td>CANARIE ISOLE.....</td><td>100</td><td>GRECIA.....</td><td>032</td></tr> <tr><td>CAPO VERDE.....</td><td>188</td><td>GRENADA.....</td><td>156</td></tr> <tr><td>CAROLINE ISOLE.....</td><td>256</td><td>GROENLANDIA.....</td><td>200</td></tr> <tr><td>CAYMAN (ISOLE).....</td><td>211</td><td>GUADALUPA.....</td><td>214</td></tr> <tr><td>CECA (REPUBBLICA).....</td><td>275</td><td>GUAM.....</td><td>154</td></tr> <tr><td>CENTROAFRICANA (REPUBBLICA).....</td><td>143</td><td>GUATEMALA.....</td><td>033</td></tr> <tr><td>CEUTA.....</td><td>246</td><td>GUAYANA FRANCESE.....</td><td>123</td></tr> <tr><td>CHAFARINAS.....</td><td>230</td><td>GUERNSEY.....</td><td>201</td></tr> <tr><td>CHAGOS ISOLE.....</td><td>255</td><td>GUINEA.....</td><td>137</td></tr> <tr><td>CHRISTMAS ISLAND.....</td><td>282</td><td>GUINEA BISSAU.....</td><td>185</td></tr> <tr><td>CIAD.....</td><td>144</td><td>GUINEA EQUATORIALE.....</td><td>167</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>GUYANA.....</td><td>159</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>HAITI.....</td><td>034</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>HEARD AND MCDONALD ISLAND.....</td><td>284</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>HONDURAS.....</td><td>035</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>HONG KONG.....</td><td>103</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>INDIA.....</td><td>114</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>INDONESIA.....</td><td>129</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>IRAN.....</td><td>039</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>IRAQ.....</td><td>038</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>IRLANDA.....</td><td>040</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ISLANDA.....</td><td>041</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO.....</td><td>252</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ISRAELE.....</td><td>182</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>JERSEY C.I.....</td><td>202</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>KAZAKISTAN.....</td><td>269</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>KENYA.....</td><td>116</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>KIRGHIZISTAN.....</td><td>270</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>KIRIBATI.....</td><td>194</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>KOSOVO.....</td><td>291</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>KUWAIT.....</td><td>126</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LAOS.....</td><td>136</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LESOTHO.....</td><td>089</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LETTONIA.....</td><td>258</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LIBANO.....</td><td>095</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LIBERIA.....</td><td>044</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LIBIA.....</td><td>045</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LIECHTENSTEIN.....</td><td>090</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LITUANIA.....</td><td>259</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>LUSSEMBURGO.....</td><td>092</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MACAO.....</td><td>059</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MACEDONIA.....</td><td>278</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MADAGASCAR.....</td><td>104</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MADEIRA.....</td><td>235</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MALAWI.....</td><td>056</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MALAYSIA.....</td><td>106</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MALDIVE.....</td><td>127</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MALI.....</td><td>149</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MALTA.....</td><td>105</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MAN ISOLA.....</td><td>203</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MARIANNE SETTENTRIONALI (ISOLE).....</td><td>219</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MAROCCHO.....</td><td>107</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MARSHALL (ISOLE).....</td><td>217</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MARTINICA.....</td><td>213</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MAURITANIA.....</td><td>141</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MAURITIUS.....</td><td>128</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MAYOTTE.....</td><td>226</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MELILLA.....</td><td>231</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MESSICO.....</td><td>046</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MICRONESIA (STATI FEDERATI DI).....</td><td>215</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MIDWAY ISOLE.....</td><td>177</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MOLDOVIA.....</td><td>265</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MONGOLIA.....</td><td>110</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MONTENEGRO.....</td><td>290</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MONTSERRAT.....</td><td>208</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MOZAMBICO.....</td><td>134</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>MYANMAR.....</td><td>083</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NAMIBIA.....</td><td>206</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NAURU.....</td><td>109</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NEPAL.....</td><td>115</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NICARAGUA.....</td><td>047</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NIGER.....</td><td>150</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NIGERIA.....</td><td>117</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NIUE.....</td><td>205</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NORFOLK ISLAND.....</td><td>285</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NORVEGIA.....</td><td>048</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NUOVA CALEDONIA.....</td><td>253</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>NUOVA ZELANDA.....</td><td>049</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>OMAN.....</td><td>163</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PAESI BASSI.....</td><td>050</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PAKISTAN.....</td><td>036</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PALAU.....</td><td>216</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PALESTINA (TERRITORI AUTONOMI DI).....</td><td>279</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PANAMA.....</td><td>051</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PAPUA NUOVA GUINEA.....</td><td>186</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PARAGUAY.....</td><td>052</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PENON DE ALHUCEMAS.....</td><td>232</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PENON DE VELEZ DE LA GOMERA.....</td><td>233</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PERÙ.....</td><td>053</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PITCAIRN.....</td><td>175</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>POLINESIA FRANCESE.....</td><td>225</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>POLONIA.....</td><td>054</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PORTOGALLO.....</td><td>055</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PORTORICO.....</td><td>220</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>PRINCIPATO DI MONACO.....</td><td>091</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>QATAR.....</td><td>168</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>RAS EL KAIMAH.....</td><td>242</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>REGNO UNITO.....</td><td>031</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>REUNION.....</td><td>247</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ROMANIA.....</td><td>061</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>RUANDA.....</td><td>151</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>RUSSIA (FEDERAZIONE DI).....</td><td>262</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAHARA OCCIDENTALE.....</td><td>166</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAINT KITTS E NEVIS.....</td><td>195</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAINT LUCIA.....</td><td>199</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAINT MARTIN SETTENTRIONALE.....</td><td>222</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAINT-PIERRE E MIQUELON.....</td><td>248</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SALOMONE ISOLE.....</td><td>191</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SALVADOR.....</td><td>064</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAMOA.....</td><td>131</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAN MARINO.....</td><td>037</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SAO TOME E PRINCIPE.....</td><td>187</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SENEGAL.....</td><td>152</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SEYCHELLES.....</td><td>189</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SERBIA.....</td><td>289</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SHARJAH.....</td><td>243</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SIERRA LEONE.....</td><td>153</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SINGAPORE.....</td><td>147</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SIRIA.....</td><td>065</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SLOVACCA REPUBBLICA.....</td><td>276</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SLOVENIA.....</td><td>260</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SOMALIA.....</td><td>066</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SOUTH GEORGIA AND SOUTH SANDWICH.....</td><td>283</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SPAGNA.....</td><td>067</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SRI LANKA.....</td><td>085</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ST. HELENA.....</td><td>254</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ST. VINCENTE E LE GRENADINE.....</td><td>196</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>STATI UNITI D'AMERICA.....</td><td>069</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SUDAFRICANA REPUBBLICA.....</td><td>078</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SUDAN.....</td><td>070</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SURINAM.....</td><td>124</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SVALBARD AND JAN MAYEN ISLANDS.....</td><td>286</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SVEZIA.....</td><td>068</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SVIZZERA.....</td><td>071</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>SWAZILAND.....</td><td>138</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TAGIKISTAN.....</td><td>272</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TAIWAN.....</td><td>022</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TANZANIA.....</td><td>057</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TERRITORI FRANCESI DEL SUD.....</td><td>183</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO.....</td><td>245</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>THAILANDIA.....</td><td>072</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TIMOR EST.....</td><td>287</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TOGO.....</td><td>155</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TOKELAU.....</td><td>236</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TONGA.....</td><td>162</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TRINIDAD E TOBAGO.....</td><td>120</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TRISTAN DA CUNHA.....</td><td>229</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TUNISIA.....</td><td>075</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TURCHIA.....</td><td>076</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TURKMENISTAN.....</td><td>273</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TURKS E CAICOS (ISOLE).....</td><td>210</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>TUVALU.....</td><td>193</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>UCRAINA.....</td><td>263</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>UGANDA.....</td><td>132</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>UMM AL QAIWAIN.....</td><td>244</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>UNGHERIA.....</td><td>077</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>URUGUAY.....</td><td>080</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>UZBEKISTAN.....</td><td>271</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>VANUATU.....</td><td>121</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>VENEZUELA.....</td><td>081</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>VERGINI AMERICANE (ISOLE).....</td><td>221</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>VERGINI BRITANNICHE (ISOLE).....</td><td>249</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>VIETNAM.....</td><td>062</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>WAKE ISOLE.....</td><td>178</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>WALLIS E FUTUNA.....</td><td>218</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>YEMEN.....</td><td>042</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ZAMBIA.....</td><td>058</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>ZIMBABWE.....</td><td>073</td></tr> </tbody> </table>	ELENCO DEI PAESI E DEI TERRITORI ESTERI				ABU DHABI.....	238	CILE.....	015	AFGHANISTAN.....	002	CINA.....	016	AJMAN.....	239	CIPRO.....	101	ANTILLE OLANDESI.....	251	CITTÀ DEL VATICANO.....	093	ALBANIA.....	087	CLIPPERTON.....	223	ALGERIA.....	003	COCOS (KEELING) ISLAND.....	281	AMERICAN SAMOA.....	148	COLOMBIA.....	017	ANDORRA.....	004	COMORE, ISOLE.....	176	ANGOLA.....	133	CONGO.....	145	ANGUILLA.....	209	CONGO (REP. DEMOCRATICA DEL).....	018	ANTARTIDE.....	180	COOK ISOLE.....	237	ANTIGUA E BARBUDA.....	197	COREA DEL NORD.....	074	ARABIA SAUDITA.....	005	COREA DEL SUD.....	084	ARGENTINA.....	006	COSTA D'AVORIO.....	146	ARMENIA.....	266	COSTA RICA.....	019	ARUBA.....	212	CROAZIA.....	261	ASCENSION.....	227	CUBA.....	020	AUSTRALIA.....	007	DANIMARCA.....	021	AUSTRIA.....	008	DOMINICA.....	192	AZERBAIGIAN.....	268	DOMINICANA (REPUBBLICA).....	063	AZZORRE ISOLE.....	234	DUBAI.....	240	BAHAMAS.....	160	ECUADOR.....	024	BAHRAIN.....	169	EGITTO.....	023	BANGLADESH.....	130	ERITREA.....	277	BARBADOS.....	118	ESTONIA.....	257	BELGIO.....	009	ETIOPIA.....	026	BELIZE.....	198	FAEROER (ISOLE).....	204	BENIN.....	158	FALKLAND (ISOLE).....	190	BERMUDA.....	207	FUJI, ISOLE.....	161	BHUTAN.....	097	FILIPPINE.....	027	BIELORUSSIA.....	264	FINLANDIA.....	028	BOLIVIA.....	010	FRANCIA.....	029	BOSNIA-ERZEGOVINA.....	274	FUJAYRAH.....	241	BOTSWANA.....	098	GABON.....	157	BOUVET ISLAND.....	280	GAMBIA.....	164	BRASILE.....	011	GEORGIA.....	267	BRUNEI DARUSSALAM.....	125	GERMANIA.....	094	BULGARIA.....	012	GHANA.....	112	BURKINA FASO.....	142	GIAMAICA.....	082	BURUNDI.....	025	GIAPPONE.....	088	CAMBODIA.....	135	GIBILTERRA.....	102	CAMERUN.....	119	GIBUTI.....	113	CAMPIONE D'ITALIA.....	139	GIORDANIA.....	122	CANADA.....	013	GOUGH.....	228	CANARIE ISOLE.....	100	GRECIA.....	032	CAPO VERDE.....	188	GRENADA.....	156	CAROLINE ISOLE.....	256	GROENLANDIA.....	200	CAYMAN (ISOLE).....	211	GUADALUPA.....	214	CECA (REPUBBLICA).....	275	GUAM.....	154	CENTROAFRICANA (REPUBBLICA).....	143	GUATEMALA.....	033	CEUTA.....	246	GUAYANA FRANCESE.....	123	CHAFARINAS.....	230	GUERNSEY.....	201	CHAGOS ISOLE.....	255	GUINEA.....	137	CHRISTMAS ISLAND.....	282	GUINEA BISSAU.....	185	CIAD.....	144	GUINEA EQUATORIALE.....	167			GUYANA.....	159			HAITI.....	034			HEARD AND MCDONALD ISLAND.....	284			HONDURAS.....	035			HONG KONG.....	103			INDIA.....	114			INDONESIA.....	129			IRAN.....	039			IRAQ.....	038			IRLANDA.....	040			ISLANDA.....	041			ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO.....	252			ISRAELE.....	182			JERSEY C.I.....	202			KAZAKISTAN.....	269			KENYA.....	116			KIRGHIZISTAN.....	270			KIRIBATI.....	194			KOSOVO.....	291			KUWAIT.....	126			LAOS.....	136			LESOTHO.....	089			LETTONIA.....	258			LIBANO.....	095			LIBERIA.....	044			LIBIA.....	045			LIECHTENSTEIN.....	090			LITUANIA.....	259			LUSSEMBURGO.....	092			MACAO.....	059			MACEDONIA.....	278			MADAGASCAR.....	104			MADEIRA.....	235			MALAWI.....	056			MALAYSIA.....	106			MALDIVE.....	127			MALI.....	149			MALTA.....	105			MAN ISOLA.....	203			MARIANNE SETTENTRIONALI (ISOLE).....	219			MAROCCHO.....	107			MARSHALL (ISOLE).....	217			MARTINICA.....	213			MAURITANIA.....	141			MAURITIUS.....	128			MAYOTTE.....	226			MELILLA.....	231			MESSICO.....	046			MICRONESIA (STATI FEDERATI DI).....	215			MIDWAY ISOLE.....	177			MOLDOVIA.....	265			MONGOLIA.....	110			MONTENEGRO.....	290			MONTSERRAT.....	208			MOZAMBICO.....	134			MYANMAR.....	083			NAMIBIA.....	206			NAURU.....	109			NEPAL.....	115			NICARAGUA.....	047			NIGER.....	150			NIGERIA.....	117			NIUE.....	205			NORFOLK ISLAND.....	285			NORVEGIA.....	048			NUOVA CALEDONIA.....	253			NUOVA ZELANDA.....	049			OMAN.....	163			PAESI BASSI.....	050			PAKISTAN.....	036			PALAU.....	216			PALESTINA (TERRITORI AUTONOMI DI).....	279			PANAMA.....	051			PAPUA NUOVA GUINEA.....	186			PARAGUAY.....	052			PENON DE ALHUCEMAS.....	232			PENON DE VELEZ DE LA GOMERA.....	233			PERÙ.....	053			PITCAIRN.....	175			POLINESIA FRANCESE.....	225			POLONIA.....	054			PORTOGALLO.....	055			PORTORICO.....	220			PRINCIPATO DI MONACO.....	091			QATAR.....	168			RAS EL KAIMAH.....	242			REGNO UNITO.....	031			REUNION.....	247			ROMANIA.....	061			RUANDA.....	151			RUSSIA (FEDERAZIONE DI).....	262			SAHARA OCCIDENTALE.....	166			SAINT KITTS E NEVIS.....	195			SAINT LUCIA.....	199			SAINT MARTIN SETTENTRIONALE.....	222			SAINT-PIERRE E MIQUELON.....	248			SALOMONE ISOLE.....	191			SALVADOR.....	064			SAMOA.....	131			SAN MARINO.....	037			SAO TOME E PRINCIPE.....	187			SENEGAL.....	152			SEYCHELLES.....	189			SERBIA.....	289			SHARJAH.....	243			SIERRA LEONE.....	153			SINGAPORE.....	147			SIRIA.....	065			SLOVACCA REPUBBLICA.....	276			SLOVENIA.....	260			SOMALIA.....	066			SOUTH GEORGIA AND SOUTH SANDWICH.....	283			SPAGNA.....	067			SRI LANKA.....	085			ST. HELENA.....	254			ST. VINCENTE E LE GRENADINE.....	196			STATI UNITI D'AMERICA.....	069			SUDAFRICANA REPUBBLICA.....	078			SUDAN.....	070			SURINAM.....	124			SVALBARD AND JAN MAYEN ISLANDS.....	286			SVEZIA.....	068			SVIZZERA.....	071			SWAZILAND.....	138			TAGIKISTAN.....	272			TAIWAN.....	022			TANZANIA.....	057			TERRITORI FRANCESI DEL SUD.....	183			TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO.....	245			THAILANDIA.....	072			TIMOR EST.....	287			TOGO.....	155			TOKELAU.....	236			TONGA.....	162			TRINIDAD E TOBAGO.....	120			TRISTAN DA CUNHA.....	229			TUNISIA.....	075			TURCHIA.....	076			TURKMENISTAN.....	273			TURKS E CAICOS (ISOLE).....	210			TUVALU.....	193			UCRAINA.....	263			UGANDA.....	132			UMM AL QAIWAIN.....	244			UNGHERIA.....	077			URUGUAY.....	080			UZBEKISTAN.....	271			VANUATU.....	121			VENEZUELA.....	081			VERGINI AMERICANE (ISOLE).....	221			VERGINI BRITANNICHE (ISOLE).....	249			VIETNAM.....	062			WAKE ISOLE.....	178			WALLIS E FUTUNA.....	218			YEMEN.....	042			ZAMBIA.....	058			ZIMBABWE.....	073	
ELENCO DEI PAESI E DEI TERRITORI ESTERI																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
ABU DHABI.....	238	CILE.....	015																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AFGHANISTAN.....	002	CINA.....	016																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AJMAN.....	239	CIPRO.....	101																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ANTILLE OLANDESI.....	251	CITTÀ DEL VATICANO.....	093																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ALBANIA.....	087	CLIPPERTON.....	223																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ALGERIA.....	003	COCOS (KEELING) ISLAND.....	281																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AMERICAN SAMOA.....	148	COLOMBIA.....	017																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ANDORRA.....	004	COMORE, ISOLE.....	176																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ANGOLA.....	133	CONGO.....	145																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ANGUILLA.....	209	CONGO (REP. DEMOCRATICA DEL).....	018																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ANTARTIDE.....	180	COOK ISOLE.....	237																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ANTIGUA E BARBUDA.....	197	COREA DEL NORD.....	074																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ARABIA SAUDITA.....	005	COREA DEL SUD.....	084																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ARGENTINA.....	006	COSTA D'AVORIO.....	146																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ARMENIA.....	266	COSTA RICA.....	019																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ARUBA.....	212	CROAZIA.....	261																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
ASCENSION.....	227	CUBA.....	020																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AUSTRALIA.....	007	DANIMARCA.....	021																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AUSTRIA.....	008	DOMINICA.....	192																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AZERBAIGIAN.....	268	DOMINICANA (REPUBBLICA).....	063																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
AZZORRE ISOLE.....	234	DUBAI.....	240																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BAHAMAS.....	160	ECUADOR.....	024																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BAHRAIN.....	169	EGITTO.....	023																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BANGLADESH.....	130	ERITREA.....	277																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BARBADOS.....	118	ESTONIA.....	257																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BELGIO.....	009	ETIOPIA.....	026																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BELIZE.....	198	FAEROER (ISOLE).....	204																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BENIN.....	158	FALKLAND (ISOLE).....	190																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BERMUDA.....	207	FUJI, ISOLE.....	161																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BHUTAN.....	097	FILIPPINE.....	027																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BIELORUSSIA.....	264	FINLANDIA.....	028																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BOLIVIA.....	010	FRANCIA.....	029																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BOSNIA-ERZEGOVINA.....	274	FUJAYRAH.....	241																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BOTSWANA.....	098	GABON.....	157																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BOUVET ISLAND.....	280	GAMBIA.....	164																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BRASILE.....	011	GEORGIA.....	267																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BRUNEI DARUSSALAM.....	125	GERMANIA.....	094																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BULGARIA.....	012	GHANA.....	112																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BURKINA FASO.....	142	GIAMAICA.....	082																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
BURUNDI.....	025	GIAPPONE.....	088																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CAMBODIA.....	135	GIBILTERRA.....	102																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CAMERUN.....	119	GIBUTI.....	113																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CAMPIONE D'ITALIA.....	139	GIORDANIA.....	122																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CANADA.....	013	GOUGH.....	228																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CANARIE ISOLE.....	100	GRECIA.....	032																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CAPO VERDE.....	188	GRENADA.....	156																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CAROLINE ISOLE.....	256	GROENLANDIA.....	200																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CAYMAN (ISOLE).....	211	GUADALUPA.....	214																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CECA (REPUBBLICA).....	275	GUAM.....	154																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CENTROAFRICANA (REPUBBLICA).....	143	GUATEMALA.....	033																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CEUTA.....	246	GUAYANA FRANCESE.....	123																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CHAFARINAS.....	230	GUERNSEY.....	201																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CHAGOS ISOLE.....	255	GUINEA.....	137																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CHRISTMAS ISLAND.....	282	GUINEA BISSAU.....	185																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
CIAD.....	144	GUINEA EQUATORIALE.....	167																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		GUYANA.....	159																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		HAITI.....	034																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		HEARD AND MCDONALD ISLAND.....	284																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		HONDURAS.....	035																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		HONG KONG.....	103																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		INDIA.....	114																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		INDONESIA.....	129																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		IRAN.....	039																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		IRAQ.....	038																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		IRLANDA.....	040																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ISLANDA.....	041																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO.....	252																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ISRAELE.....	182																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		JERSEY C.I.....	202																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		KAZAKISTAN.....	269																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		KENYA.....	116																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		KIRGHIZISTAN.....	270																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		KIRIBATI.....	194																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		KOSOVO.....	291																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		KUWAIT.....	126																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LAOS.....	136																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LESOTHO.....	089																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LETTONIA.....	258																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LIBANO.....	095																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LIBERIA.....	044																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LIBIA.....	045																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LIECHTENSTEIN.....	090																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LITUANIA.....	259																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		LUSSEMBURGO.....	092																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MACAO.....	059																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MACEDONIA.....	278																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MADAGASCAR.....	104																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MADEIRA.....	235																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MALAWI.....	056																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MALAYSIA.....	106																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MALDIVE.....	127																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MALI.....	149																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MALTA.....	105																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MAN ISOLA.....	203																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MARIANNE SETTENTRIONALI (ISOLE).....	219																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MAROCCHO.....	107																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MARSHALL (ISOLE).....	217																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MARTINICA.....	213																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MAURITANIA.....	141																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MAURITIUS.....	128																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MAYOTTE.....	226																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MELILLA.....	231																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MESSICO.....	046																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MICRONESIA (STATI FEDERATI DI).....	215																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MIDWAY ISOLE.....	177																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MOLDOVIA.....	265																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MONGOLIA.....	110																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MONTENEGRO.....	290																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MONTSERRAT.....	208																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MOZAMBICO.....	134																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		MYANMAR.....	083																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NAMIBIA.....	206																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NAURU.....	109																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NEPAL.....	115																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NICARAGUA.....	047																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NIGER.....	150																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NIGERIA.....	117																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NIUE.....	205																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NORFOLK ISLAND.....	285																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NORVEGIA.....	048																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NUOVA CALEDONIA.....	253																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		NUOVA ZELANDA.....	049																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		OMAN.....	163																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PAESI BASSI.....	050																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PAKISTAN.....	036																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PALAU.....	216																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PALESTINA (TERRITORI AUTONOMI DI).....	279																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PANAMA.....	051																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PAPUA NUOVA GUINEA.....	186																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PARAGUAY.....	052																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PENON DE ALHUCEMAS.....	232																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PENON DE VELEZ DE LA GOMERA.....	233																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PERÙ.....	053																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PITCAIRN.....	175																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		POLINESIA FRANCESE.....	225																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		POLONIA.....	054																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PORTOGALLO.....	055																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PORTORICO.....	220																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		PRINCIPATO DI MONACO.....	091																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		QATAR.....	168																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		RAS EL KAIMAH.....	242																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		REGNO UNITO.....	031																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		REUNION.....	247																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ROMANIA.....	061																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		RUANDA.....	151																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		RUSSIA (FEDERAZIONE DI).....	262																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAHARA OCCIDENTALE.....	166																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAINT KITTS E NEVIS.....	195																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAINT LUCIA.....	199																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAINT MARTIN SETTENTRIONALE.....	222																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAINT-PIERRE E MIQUELON.....	248																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SALOMONE ISOLE.....	191																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SALVADOR.....	064																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAMOA.....	131																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAN MARINO.....	037																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SAO TOME E PRINCIPE.....	187																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SENEGAL.....	152																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SEYCHELLES.....	189																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SERBIA.....	289																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SHARJAH.....	243																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SIERRA LEONE.....	153																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SINGAPORE.....	147																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SIRIA.....	065																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SLOVACCA REPUBBLICA.....	276																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SLOVENIA.....	260																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SOMALIA.....	066																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SOUTH GEORGIA AND SOUTH SANDWICH.....	283																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SPAGNA.....	067																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SRI LANKA.....	085																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ST. HELENA.....	254																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ST. VINCENTE E LE GRENADINE.....	196																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		STATI UNITI D'AMERICA.....	069																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SUDAFRICANA REPUBBLICA.....	078																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SUDAN.....	070																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SURINAM.....	124																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SVALBARD AND JAN MAYEN ISLANDS.....	286																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SVEZIA.....	068																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SVIZZERA.....	071																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		SWAZILAND.....	138																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TAGIKISTAN.....	272																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TAIWAN.....	022																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TANZANIA.....	057																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TERRITORI FRANCESI DEL SUD.....	183																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO.....	245																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		THAILANDIA.....	072																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TIMOR EST.....	287																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TOGO.....	155																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TOKELAU.....	236																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TONGA.....	162																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TRINIDAD E TOBAGO.....	120																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TRISTAN DA CUNHA.....	229																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TUNISIA.....	075																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TURCHIA.....	076																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TURKMENISTAN.....	273																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TURKS E CAICOS (ISOLE).....	210																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		TUVALU.....	193																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		UCRAINA.....	263																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		UGANDA.....	132																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		UMM AL QAIWAIN.....	244																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		UNGHERIA.....	077																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		URUGUAY.....	080																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		UZBEKISTAN.....	271																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		VANUATU.....	121																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		VENEZUELA.....	081																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		VERGINI AMERICANE (ISOLE).....	221																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		VERGINI BRITANNICHE (ISOLE).....	249																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		VIETNAM.....	062																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		WAKE ISOLE.....	178																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		WALLIS E FUTUNA.....	218																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		YEMEN.....	042																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ZAMBIA.....	058																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
		ZIMBABWE.....	073																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
Colonna 5	va indicata la quota di possesso in percentuale dell'investimento situato all'estero.																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				
Colonna 6	va indicato il codice che contraddistingue il criterio di determinazione del valore: 1 → valore di mercato; 2 → valore nominale; 3 → valore di rimborso; 4 → costo d'acquisto; 5 → valore catastale; 6 → valore dichiarato nella dichiarazione di successione o in altri atti.																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				

Colonna 7	va indicato il valore all'inizio del periodo di imposta o al primo giorno di detenzione dell'attività.
Colonna 8	va indicato il valore al termine del periodo di imposta ovvero al termine del periodo di detenzione dell'attività.
Colonna 9	va indicato l'ammontare massimo che l'attività ha raggiunto nel corso del periodo d'imposta se l'attività riguarda conti correnti e libretti di risparmio detenuti in Paesi non collaborativi.
Colonna 18	va barrata la casella se i redditi riguardanti le attività finanziarie saranno percepiti in un successivo periodo di imposta ovvero se le predette attività sono infruttifere (in tal caso è necessario acquisire attestazioni che provino tale circostanza).
Colonna 19	va indicata la % di partecipazione nella società o nell'entità giuridica nel caso in cui il contribuente risulti titolare effettivo.
Colonna 21	va riportato il codice fiscale della società o altra entità giuridica nel caso in cui il contribuente risulti titolare effettivo (va barrata la colonna 2 e la colonna 19 va compilata con la % di partecipazione).
Colonna 22 e 23	vanno inseriti i codici fiscali degli altri soggetti che a qualsiasi titolo sono tenuti alla compilazione della presente sezione della propria dichiarazione dei redditi.
Colonna 24	va barrato nel caso in cui i cointestatori sono più di due.

QUADRO RJ



REDDITI QUADRO RJ

Regime di determinazione della base imponibile delle
imprese marittime di cui agli artt. da 155 a 161 del TUIR

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

Mod. N.

SEZIONE I Determinazione del reddito imponibile

RJ1 Codice fiscale della controllante

Nome nave

1

Numero di Registrazione

2

Porto di iscrizione - CAP

3

Numero IMO

4

Bandiera

5

Categoria - Tipo

6

Nominativo Internazionale

7

Numero cadetti

8

Numero giorni

9

RJ2

Codice fiscale del fondo

10

Importo

11

,00

Codice

12

Codice fiscale

13

Stazza lorda

14

Stazza netta

15

Reddito giornaliero

16

Numero giorni

17

Reddito

18

Operazioni straordinarie

19

Codice fiscale

20

,00

,00

RJ3

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

,00

12

13

14

15

16

17

18

19

20

,00

,00

RJ4

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

,00

12

13

14

15

16

17

18

19

20

,00

,00

RJ5

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

,00

12

13

14

15

16

17

18

19

20

,00

,00

QUADRO RJ

Quadro RJ

RJ6	1																											
	2					3					4					5				6								
	7												8					9										
	10												11															
	12												13					14										
	16					17					18					19												
RJ7	1																											
	2					3					4					5				6								
	7												8					9										
	10												11															
	12												13					14										
	16					17					18					19												
RJ8 Totale reddito determinato forfetariamente																												
RJ9 Plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione di navi o di aziende																				Plusvalenza trasferimento residenza all'estero		2						
(di cui 1																				,00)								
RJ10 Quote componenti positivi provenienti da esercizi precedenti																												
RJ11 Recupero incentivi fiscali																				Reti di imprese		2						
(di cui 1																				,00)								
RJ12 Quote componenti negativi provenienti da esercizi precedenti																												
RJ14 Perdite d'impresa di esercizi precedenti																				Utilizzabili in misura limitata		2		Utilizzabili in misura piena		3		
1																				,00		,00		,00				
RJ15 Reddito o perdita																				ACE		1		2				
																				,00		,00		,00				
SEZIONE II Determinazione del pro rata di deducibilità	RJ16 Ammontare complessivo dei ricavi ed altri proventi ricompresi nella Sez. I																											
	RJ17 Ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi																											
	RJ18 Spese ed altri componenti negativi generici																				Costi generici totali		Pro rata di indeducibilità		Costi generici indeducibili			
																				1		2		3				
																				,00		%		,00				
SEZIONE III Valori civili e fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo	RJ19 Beni ammortizzabili	1 Valore civile iniziale		2 Incrementi		3 Decrementi		4 Valore civile finale																				
		5 Valore fiscale iniziale		6 Incrementi		7 Decrementi		8 Valore fiscale finale																				
		,00		,00		,00		,00																				
		,00		,00		,00		,00																				
	RJ20 Altri elementi dell'attivo	,00		,00		,00		,00																				
		,00		,00		,00		,00																				
	RJ21 Elementi del passivo	,00		,00		,00		,00																				
		,00		,00		,00		,00																				

STRUTTURA E COMPOSIZIONE DEL QUADRO

Il **quadro RJ** è dedicato alle “**Regole di determinazione del reddito della base imponibile per alcune imprese marittime**”, che possono optare per il regime della c.d. Tonnage tax di cui agli articoli da 155 a 161 Tuir.

L'art. 2, comma 217, della legge finanziaria 2008 ha esteso l'applicazione della disciplina Tonnage tax anche alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice.

Il quadro RJ si compone di tre sezioni:

- **sezione I** – dedicata alla determinazione del reddito imponibile;
- **sezione II** – dedicata alla determinazione del pro-rata di deducibilità;
- **sezione III** – dedicata ai valori civili e fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo.

Le imprese marittime, che esercitano determinate attività con l'utilizzo di navi che soddisfano certi requisiti, possono optare, ai sensi degli articoli da 155 a 161 del Tuir, per un **regime opzionale** di determinazione forfetaria della base imponibile (c.d. *tonnage tax*).

Le disposizioni attuative di tale regime sono state dettate dal D.M. 23 giugno 2005.

Ambito soggettivo e oggettivo

Possono fruire del regime speciale:

- le società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione, nonché le società in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nel territorio dello Stato;
- società ed enti non residenti con stabile organizzazione in Italia;

che esercitano un'attività di impresa derivante dall'utilizzo in traffico internazionale di navi:

- iscritte nel Registro Internazionale di cui al D.L. 457/97;
- con un tonnello superiore a 100 tonnellate di stazza netta;
- utilizzate per le seguenti attività: trasporto merci, trasporto passeggeri, soccorso, rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti off-shore ed altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare (rilevano anche le attività accessorie di cui all'art. 6, comma 2, D.M. 23.6.2005, se direttamente connesse, strumentali e complementari alle medesime attività);
- armate direttamente oppure prese a noleggio (in tal caso il tonnello non deve essere superiore al 50% di quello complessivamente utilizzato).

Opzione

L'opzione per il regime di *tonnage tax* deve essere comunicata entro tre mesi dall'inizio del periodo di imposta a partire dal quale i contribuenti intendono fruirne; è irrevocabile per dieci esercizi sociali e può essere rinnovata e va esercitata per tutte le navi aventi i requisiti elencati sopra, gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'art. 2359 C.C.

L'opzione viene esercitata tramite il quadro OP del presente modello unico SP, cui si rimanda per il commento.

Determinazione del reddito

Il reddito è determinato in via forfetaria e unitaria sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave, il quale è calcolato applicando i seguenti importi fissi per scaglioni di tonnello netto:

QUADRO RJ

Sezione I – Determinazione del reddito imponibile

TONNELLATE DI STAZZA NETTA	REDDITO GIORNALIERO: EURO PER TONNELLATA
fino a 1.000	0,009
da 1.001 a 10.000	0,007
da 10.001 a 25.000	0,004
da 25.001	0,002

Non devono essere computati i giorni di mancata utilizzazione a causa di manutenzione, riparazione ordinaria e straordinaria, ammodernamento e trasformazione della nave, e i giorni in cui la nave è in disarmo temporaneo.

Dall'imponibile determinato come sopra non è ammessa alcuna deduzione; tuttavia i componenti positivi e negativi relativi alle attività rientranti nel reddito forfetario riferiti ad esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in esercizi successivi (es. rateizzazione plusvalenze, ...) sono sommati algebricamente all'imponibile forfetario.

Per approfondimenti sulla disciplina della *tonnage tax* si rinvia ai chiarimenti di cui alla C.M. 72/E/2007.

Rigo RJ1

RJ1 Codice fiscale della controllante

Nel **rigo RJ1** va indicato il codice fiscale della controllante che, ai sensi dell'art. 3, comma 2, D.M. 23.6.2005, è tenuta a trasmettere all'Agenzia delle entrate la comunicazione per l'esercizio dell'opzione per il regime di *tonnage tax*.

Laddove tale adempimento sia stato perfezionato dal soggetto dichiarante, va indicato il codice fiscale di quest'ultimo, mentre in caso di variazione della società controllante, va indicato il codice fiscale del soggetto controllante subentrato.

SEZIONE I – DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE**SEZIONE I
Determinazione del
reddito imponibile**

Nome nave 1																							
Numero di Registrazione 2				Porto di iscrizione - CAP 3				Numero IMO 4				Bandiera 5				Categoria - Tipo 6							
Nominativo Internazionale 7								Numero cadetti 8				Numero giorni 9											
Codice fiscale del fondo 10										Importo 11													
Codice 12		Codice fiscale 13										Stazza lorda 14				Stazza netta 15							
Reddito giornaliero 16				Numero giorni 17				Reddito 18				Operazioni straordinarie 19				Codice fiscale 20							

QUADRO RJ

Sezione I – Determinazione del reddito imponibile

Colonna 12	va indicato il codice: 1 – in caso di nave data a noleggio; 2 – in caso di nave presa a noleggio;										
Colonna 13	va indicato il codice fiscale: - del soggetto cui è stata noleggiata la nave, qualora in colonna 12 sia stato indicato il codice 1; - del soggetto noleggiante, qualora in colonna 12 sia stato indicato il codice 2. In tale ultimo caso le colonne 8, 9, 10 e 11 non vanno compilate. Qualora il noleggiatore italiano utilizzi una nave con bandiera estera, l'obbligo di formazione e/o versamento deve essere adempiuto dal predetto noleggiatore										
Colonne 14/15	vanno indicati rispettivamente in termini di tonnellaggio, per ogni nave, la stazza lorda e la stazza netta;										
Colonna 16	va determinato il reddito giornaliero di ogni nave applicando i seguenti coefficienti per sca- glioni di tonnellaggio netto: <table border="1"> <thead> <tr> <th>TONNELLATE DI STAZZA NETTA</th><th>REDDITO GIORNALIERO: EURO PER TONNELLATA</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>fino a 1.000</td><td>0,009</td></tr> <tr> <td>da 1.001 a 10.000</td><td>0,007</td></tr> <tr> <td>da 10.001 a 25.000</td><td>0,004</td></tr> <tr> <td>da 25.001</td><td>0,002</td></tr> </tbody> </table>	TONNELLATE DI STAZZA NETTA	REDDITO GIORNALIERO: EURO PER TONNELLATA	fino a 1.000	0,009	da 1.001 a 10.000	0,007	da 10.001 a 25.000	0,004	da 25.001	0,002
TONNELLATE DI STAZZA NETTA	REDDITO GIORNALIERO: EURO PER TONNELLATA										
fino a 1.000	0,009										
da 1.001 a 10.000	0,007										
da 10.001 a 25.000	0,004										
da 25.001	0,002										
Colonna 17	va indicato il numero di giorni di operatività, riferito a ogni singola nave, determinato sot- traendo dal numero dei giorni dell'esercizio i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, ammodernamento e tra- sformazione della nave, nonché i giorni in cui la nave è in disarmo temporaneo e quelli in cui è locata a scafo nudo.										
Colonna 18	va indicato il reddito riferibile alla nave, pari al prodotto tra reddito giornaliero e giorni di operatività della nave.										
Colonna 19	va indicato il codice riguardante l'operazione straordinaria che, ai sensi dell'art.11 D.M. 23.6.2005, non comporta la perdita di efficacia dell'opzione e, in particolare: 1 – in caso di fusione; 2 – in caso di scissione; 3 – in caso di conferimento d'azienda.										
Colonna 20	con riferimento alle ipotesi di cui a colonna 19 va indicato il codice fiscale della società/ente che ha esercitato l'opzione.										

Rigo RJ8**RJ8** Totale reddito determinato forfetariamente

,00

Nel **rigo RJ8** va riportato il totale degli importi di cui alla colonna 18 dei righi da RJ2 a RJ7.

Nel caso in cui non sia sufficiente un unico modulo per l'elencazione delle navi gestite, devono essere uti-
lizzati altri moduli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e di riportare la numerazione

progressiva nella casella posta in alto a destra. Se è stato compilato più di un modulo RT, sezione I, gli importi del rigo RJ8 devono essere indicati solo sul Mod. n.1.

Rigo RJ9

RJ9	Plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione di navi o di aziende	Plusvalenza trasferimento residenza all'estero	
		1	2
	(di cui	1	2

Il presente rigo va compilato nel caso di cessione a titolo oneroso di una o più navi agevolate, già di proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente a quello di prima applicazione del regime. Dovrà esservi indicato in **colonna 2** l'importo della seguente differenza:

Corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione

-

Costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente
a quello di prima applicazione del regime della *tonnage tax*

Nel caso in cui, nel periodo d'imposta precedente quello di prima applicazione del regime forfetario, al reddito prodotto dalla nave ceduta si rendeva applicabile l'agevolazione di cui all'art. 145, comma 66, L. 388/200, la differenza sopra determinata dovrà essere riportata nel rigo RJ9 limitatamente al 20% del suo ammontare.

Nel rigo RJ9, **colonna 1**, va indicata la plusvalenza, ricompresa in colonna 2, determinata unitariamente in base al valore normale dei beni di cui all'art. 158 Tuir, qualora già in proprietà della società in un periodo d'imposta precedente a quello di prima applicazione del regime di cui all'art. 155 Tuir, a seguito del trasferimento all'estero che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (art. 166 del Tuir).

Qualora le navi cedute costituiscano un **complesso aziendale**, le regole sopra evidenziate per la compilazione del rigo RJ9 devono essere applicate se tali navi rappresentano almeno l'80% del valore dell'azienda, al lordo dei debiti finanziari. Pertanto, qualora la cessione abbia a oggetto un complesso aziendale con una o più navi già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente a quello di applicazione del regime della *tonnage tax*, all'imponibile determinato ai sensi dell'art. 156 Tuir è aggiunta la differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione, aumentato dei debiti finanziari e il costo non ammortizzato delle predette navi dell'ultimo esercizio antecedente a quello di applicazione del medesimo regime ferma restando l'applicazione dell'art. 158, comma 2, Tuir.

In caso di **cessione di più navi** nel periodo d'imposta deve essere riportata la somma algebrica degli importi risultanti dalle singole cessioni determinate secondo le regole sopra esposte.

In caso di valore negativo, va indicato l'importo preceduto dal segno meno.

Rigo RJ10

RJ10	Quote componenti positivi provenienti da esercizi precedenti

Nel **rigo RJ10** deve essere riportata la somma delle quote dei componenti positivi di reddito, relativi ad attività incluse nella base imponibile forfetaria, riferite ad esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui tassazione è stata rinviata in esercizi successivi (es. rateizzazione plusvalenze, ...).

La somma di tali componenti dovrà essere riportata a incremento del reddito determinato in via forfetaria.

Rigo RJ11

RJ11 Recupero incentivi fiscali	Reti di imprese (di cui ¹ ,00)	² ,00

Nel **rigo RJ11, colonna 1**, vanno indicati gli utili che sono stati oggetto di agevolazione per le imprese che hanno sottoscritto o aderito a un contratto di rete (art. 42, comma 2-quater, D.L. 78/2010), nell'ipotesi in cui nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, la riserva appositamente costituita sia stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite o sia venuta meno l'adesione al contratto di rete. In **colonna 2**, oltre all'importo di colonna 1, va indicato il recupero dell'incentivo fiscale Tremonti-ter (art. 5, co. 3 bis D.L. 78/2009) a seguito di cessione a terzi o destinazione dei beni oggetto dell'investimento a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo. Va inoltre indicato anche il recupero della maggior agevolazione fruita per effetto di contributi in conto impianti percepiti in un esercizio successivo a quello in cui è stato fatto l'investimento agevolato.

Rigo RJ12

RJ12 Quote componenti negativi provenienti da esercizi precedenti	,00

Nel **rigo RJ12** deve essere riportata la somma delle quote dei componenti negativi di reddito, relativi ad attività incluse nella base imponibile forfetaria, riferite ad esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui deduzione è stata rinviata in esercizi successivi. La somma di tali componenti dovrà essere riportata in diminuzione del reddito determinato in via forfetaria.

Rigo RJ14

RJ14 Perdite d'impresa di esercizi precedenti	Utilizzabili in misura limitata ¹ ,00	Utilizzabili in misura piena ² ,00	³ ,00

Nel **rigo RJ14** vanno indicate le eventuali perdite formatesi prima della trasformazione da società soggetta all'Ires in società di persone, fino a concorrenza della seguente somma algebrica, se positiva:

$$\text{RJ8} + \text{RJ9 col. 2} + \text{RJ10} + \text{RJ11, col. 2} - \text{RJ12}$$

In particolare, va indicato:

- in **colonna 1** l'ammontare delle perdite computabili in diminuzione della somma algebrica di cui sopra in misura limitata (art. 84, comma 1, del Tuir);
- in **colonna 2** l'ammontare delle perdite computabili in diminuzione della somma algebrica di cui sopra in misura piena (art. 84, comma 2, del Tuir);
- in **colonna 3** la somma delle perdite di cui alle colonne 1 e 2; si precisa che detto importo non può eccedere la somma algebrica di cui sopra.

L'eccedenza di perdite pregresse, al netto di quelle eventualmente utilizzate nel quadro RF, va indicata nel rigo RS5 o nel rigo RS6 se utilizzabile in misura piena.

Rigo RJ15

RJ15 Reddito o perdita	ACE	
	1	2
	,00	,00

Nel **rigo RJ15** va indicato:

- in **colonna 1** lo ammontare dell'agevolazione indicata nel rigo RS45, colonna 7, fino a concorrenza della seguente somma algebrica, se positiva:

$$RJ8 + RJ9 \text{ col. 2} + RJ10 + RJ11, \text{ col. 2} - RJ12 - RJ14, \text{ col. 3}$$

- in **colonna 2** l'importo risultante dall'operazione:

$$RJ8 + RJ9 \text{ col. 2} + RJ10 + RJ11, \text{ col. 2} - RJ12 - RJ14, \text{ col. 3} - RJ15, \text{ col. 1}$$

Se il risultato di quest'ultima operazione è negativo, l'importo da indicare nel rigo RJ15, colonna 2, va preceduto dal segno meno.

Il reddito derivante dalle attività diverse da quelle incluse nel regime forfetario dovrà essere determinato nel quadro RF. In tal caso l'importo di rigo RJ15, colonna 2, va riportato nel rigo RF9, ovvero, in caso di perdita, nel rigo RF37. In mancanza di dette attività, invece, tale importo va riportato nel rigo RN1, colonna 1, del quadro RN.

SEZIONE II – DETERMINAZIONE DEL PRO-RATA DI DEDUCIBILITÀ

SEZIONE II Determinazione del pro rata di deducibilità	RJ16 Ammontare complessivo dei ricavi ed altri proventi ricompresi nella Sez. I		,00
	RJ17 Ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi		,00
	RJ18 Spese ed altri componenti negativi generici	Costi generici totali 1	Pro rata di indeducibilità 2
		,00	%
			Costi generici indeducibili 3
			,00

In presenza di attività diverse da quelle incluse nel regime forfetario, il reddito complessivamente prodotto dalla società deriva dalla somma algebrica tra:

- il reddito derivante dalla gestione delle navi forfetariamente determinato;
- ed il reddito o la perdita emergente dal quadro RF, determinato secondo le regole ordinarie. In particolare, le spese e gli altri componenti negativi assumono rilievo se e nella misura in cui si riferiscano ad attività o beni da cui derivano ricavi e altri proventi diversi da quelli ricompresi nella determinazione forfetaria dell'imponibile.

Il soggetto in *tonnage tax*, che produce anche redditi diversi da quelli di cui all'art. 156 Tuir, deve quindi compilare sia il quadro RT sia quello RF. La presente sezione serve per determinare la percentuale d'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi che si riferiscono indistintamente a componenti positivi di reddito ricompresi e non ricompresi nell'imponibile determinato ai sensi dell'art. 156 Tuir.

Essi non sono, infatti, deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare complessivo dei ricavi e altri proventi inclusi nell'imponibile determinato ai sensi dell'art. 156 Tuir e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Rigo RJ16

RJ16 Ammontare complessivo dei ricavi ed altri proventi ricompresi nella Sez. I

,00

Nel **rigo RJ16** va indicato l'ammontare dei ricavi risultante dalle attività incluse nella determinazione forfetaria del reddito in base al regime di *tonnage tax*.

Rigo RJ17

RJ17 Ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

,00

Nel **rigo RJ17** va indicato l'ammontare complessivo dei ricavi risultanti dal bilancio d'esercizio.

Rigo RJ18

RJ18 Spese ed altri componenti negativi generici

Costi generici totali

1

Pro rata di indeducibilità

2

Costi generici indeducibili

3

,00

%

,00

Nel **rigo RJ18** deve essere riportato:

Colonna 1	l'importo delle spese e degli altri componenti negativi che si riferiscono indistintamente a tutte le attività esercitate.
Colonna 2	la % derivante dal seguente rapporto: RJ16/RJ17
Colonna 3	la quota dei costi indeducibili da riportare tra le altre variazioni in aumento a rigo RF31.

SEZIONE III – VALORI CIVILI E FISCALI DEGLI ELEMENTI DELL'ATTIVO E PASSIVO

SEZIONE III Valori civili e fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo		1	2	3	4
		Valore civile iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore civile finale
RJ19 Beni ammortizzabili		,00	,00	,00	,00
		Valore fiscale iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore fiscale finale
		,00	,00	,00	,00
RJ20 Altri elementi dell'attivo		,00	,00	,00	,00
		,00	,00	,00	,00
RJ21 Elementi del passivo		,00	,00	,00	,00
		,00	,00	,00	,00

Durante la permanenza nel regime speciale, i **valori civili e fiscali** degli elementi dell'attivo e del passivo, se divergenti, devono risultare dal presente prospetto.

I valori fiscali si determinano sulla base delle disposizioni vigenti in assenza di esercizio dell'opzione.

La sezione è suddivisa in tre righe corrispondenti alle categorie omogenee in cui i dati devono essere raggruppati:

- **RJ19:** beni ammortizzabili;
- **RJ20:** altri elementi dell'attivo;
- **RJ21:** elementi del passivo.

Colonna 1-5	va indicato rispettivamente il valore civile e quello fiscale degli elementi dell'attivo e del passivo, come risultante alla data d'inizio esercizio in cui è esercitata l'opzione.
Colonna 2-3	vanno riportati gli incrementi e i decrementi del valore civile degli elementi dell'attivo e del passivo.
Colonna 4	va indicato il valore civile finale degli elementi dell'attivo e del passivo, come risulta dal bilancio relativo al periodo di imposta oggetto della dichiarazione. $\text{Col.4} = \text{col. 1} + \text{col. 2} - \text{col. 3}$
Colonna 6-7	vanno riportati gli incrementi e i decrementi del valore fiscale degli elementi dell'attivo e del passivo, determinato secondo le disposizioni vigenti in assenza dell'esercizio dell'opzione per la <i>tonnage tax</i> .
Colonna 8	Va indicato il valore fiscale finale degli elementi dell'attivo e del passivo, derivante dalla seguente somma algebrica: $\text{Col.8} = \text{col. 5} + \text{col. 6} - \text{col. 7}$

QUADRO RP



REDDITI QUADRO RP

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica degli edifici e per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici

Mod. N.

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

	Codice fiscale	Spese per interventi di recupero	Spese per acquisto mobili	Spese per misure antisismiche
RP1	1	2	3	4
RP2		,00	,00	,00
RP3		,00	,00	,00
RP4		,00	,00	,00
RP5		,00	,00	,00
RP6		,00	,00	,00
RP7		,00	,00	,00
RP8		,00	,00	,00
RP9		,00	,00	,00
RP10		,00	,00	,00
RP11		,00	,00	,00
RP12		,00	,00	,00
RP13		,00	,00	,00
RP14		,00	,00	,00
RP15		,00	,00	,00
RP16		,00	,00	,00
RP17		,00	,00	,00
RP18		,00	,00	,00
RP19		,00	,00	,00
RP20		,00	,00	,00
RP21		,00	,00	,00
RP22		,00	,00	,00
RP23		,00	,00	,00
RP24		,00	,00	,00
RP25		,00	,00	,00
RP26		,00	,00	,00
RP27		,00	,00	,00
RP28		,00	,00	,00
RP29		,00	,00	,00
RP30		,00	,00	,00
RP31	TOTALE ONERI SUL QUALE DETERMINARE LE DETRAZIONI (sommare gli importi da rigo RP1 a RP30)	2	3	4
		,00	,00	,00

MODALITÀ DI COMPILAZIONE

Per ogni unità immobiliare oggetto delle spese per interventi di recupero edilizio deve essere compilato un **singolo rigo**. Allo stesso modo deve essere compilato un distinto rigo per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali.

Vanno indicati nel **quadro RP** del modello Unico società di persone 2016 le spese sostenute dalla società o associazione nel corso **dell'anno 2015** per la realizzazione degli interventi sulle parti comuni di edifici residenziali, nonché sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale possedute o detenute e sulle loro pertinenze.

Per tali spese il singolo socio ha diritto a una detrazione d'imposta nella misura del:

- **50% delle spese sostenute nel 2015** per interventi di **recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici**, nel limite massimo di **96.000 euro** per unità immobiliare;
- **65% delle spese sostenute nel 2015** per interventi relativi **all'adozione di misure antisismiche** su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità, nel limite massimo di **96.000 euro** per unità immobiliare;
- **50% delle spese sostenute nell'anno 2015** per **l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici** di classe non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione, per un ammontare complessivo non superiore a **10.000 euro**.



Per **l'anno 2015** ciascun socio ha diritto alla detrazione anche in caso di:

- interventi consistenti nella prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti nella singola unità immobiliare. Ai fini del computo del limite massimo delle spese detraibili si tiene conto delle spese sostenute negli anni pregressi.

Righi RP1/RP30

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio

Spese per acquisto di mobili e grandi elettrodomestici

Spese per interventi relativi a misure antisismiche

- in **colonna 1** va indicato, nel caso di spese attribuite al dichiarante per trasparenza, il codice fiscale del soggetto, quale ad esempio la società di persone che ha trasferito tali spese.



In caso di interventi su parti comuni di edifici residenziali, deve essere indicato il codice fiscale del condominio o della cooperativa.

- in **colonna 2** va indicato l'importo delle spese sostenute per interventi di **recupero del patrimonio edilizio** e di riqualificazione energetica degli edifici, per i quali spetta **la detrazione del 50%**;
- in **colonna 3** va indicato l'importo delle spese sostenute per **l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici** ad alta efficienza energetica, per le quali spetta **la detrazione d'imposta del 50%**;
- in **colonna 4** va indicato l'importo delle spese sostenute per gli interventi relativi **all'adozione di misure antisismiche**, per le quali spetta **la detrazione d'imposta del 65%**.

Rigo RP31 Totale oneri sul quale determinare la detrazione

Nel rigo **RP31, colonna 2, 3 e 4**, va indicato, rispettivamente, il totale degli importi di cui alla colonna 2, 3 e 4 dei righi da **RP1 a RP30**.

L'ammontare di **colonna 2 del rigo RP31** va riportato nel rigo **RN17, campo 2**, del quadro RN.
 L'ammontare di **colonna 3 del rigo RP31** va riportato nel rigo **RN17 campo 3**, del quadro RN.
 L'ammontare di **colonna 4 del rigo RP31** va riportato nel rigo **RN17 campo 4**, del quadro RN.



APPROFONDIMENTO

QUADRO RP – SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO



La Legge di Stabilità 2015, L. 190/2014 ha disposto la proroga al **31 dicembre 2015**:

- della **detrazione del 50%** delle spese sostenute **nell'anno 2015** per gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio** ex art. 16-bis, comma 1, del Tuir nel limite **massimo di euro 96.000**;
- della **detrazione del 50%** delle spese sostenute **nell'anno 2015** per l'**acquisto di mobili** finalizzati all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione nonché **di grandi elettrodomestici rientranti nella categoria A+** (A per i forni). La detrazione spetta su un importo **massimo non superiore a € 10.000** ed è riconosciuta ai soggetti che usufruiscono della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- della detrazione del **65% delle spese sostenute nell'anno 2015** fino ad un ammontare complessivo di **spesa non superiore ad euro 96.000** per unità immobiliare **per le spese relative ad interventi finalizzati all'adozione di misure antisismiche** ex art. 16 bis comma 1 lett. i) del Tuir.

Inoltre la Legge di Stabilità per il 2015 ha **disposto**:

- l'**aumento della ritenuta** sui pagamenti effettuati con bonifico, **dal 4% all' 8%**;
- l'**allungamento da 6 a 18 mesi** il periodo entro il quale l'impresa costruttrice può cedere o assegnare l'unità immobiliare facente parte di un edificio ristrutturato, al fine di far godere all'acquirente della detrazione Irpef del **50% nel limite massimo di spesa di euro 96.000**.



L'agevolazione in oggetto è stata introdotta dall'art. 1, comma da 1 a 7 della L. 449/1997 con percentuale di detrazione del 41% sulle spese sostenute limitatamente agli anni 1998 e 1999. Tale agevolazione è stata oggetto nel corso degli anni di continue proroghe che ne hanno modificato ed ampliato l'ambito di applicazione, la percentuale di detraibilità e gli importi massimi di spesa agevolabili.

Le Leggi finanziarie per il 2008, 2009 e 2010 hanno, di anno in anno, disposto:

- la **proroga fino al 31 dicembre 2012** della detrazione d'imposta del 36% per le spese sostenute per i lavori di recupero del patrimonio edilizio;

- la reintroduzione della detrazione d'imposta sulle spese sostenute per l'**acquisto di immobili ristrutturati** da imprese di costruzione o ristrutturazione o da cooperative edilizie che eseguano i lavori dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012 e che vengano acquistati entro il 30 giugno 2013.

Tale agevolazione, infatti, non era stata prorogata per l'anno 2007.

Successivamente il Legislatore è nuovamente intervenuto con nuove, sostanziali modifiche alla materia:

- il **D.L. 70/2011** ha soppresso l'obbligo, per i lavori iniziati dopo il 14 maggio 2011 di inviare **la comunicazione di inizio lavori al centro operativo di Pescara**;
- il **D.L. 201/2011** ha introdotto l'art. 16 – bis nel Tuir “Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio” rendendo “definitiva” l'agevolazione in esame;
- l'**art. 11 del D.L. 83/2012** ha aumentato al **50%** la detrazione per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013; è stato poi aumentato il limite massimo di spesa agevolabile (da 48.000 euro a 96.000 euro);
- Il **D.L. 63/2013, “Decreto energia”** pubblicato nella **G.U. n. 130 del 5 giugno 2013 ha disposto:**
 - la **proroga al 31/12/2013 della detrazione Irpef del 50%** delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio fino ad un ammontare complessivo non superiore ad € 96.000 per ciascuna unità immobiliare;
 - un'ulteriore **detrazione del 50%** per l'acquisto **di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+ (A per i forni)**, finalizzati all'arredo di immobili oggetto di ristrutturazione. Per questi acquisti sono detraibili le **spese documentate e sostenute dal 6 giugno 2013** (data di entrata in vigore del decreto) al **31 dicembre 2013**. La detrazione va calcolata su un ammontare complessivo **non superiore ad € 10.000** e ripartita in 10 quote annuali di pari importo.
 - La **L. 90/2013 di conversione al D.L. 63/2013** ha poi introdotto la possibilità di usufruire **della detrazione dall'imposta lorda del 65%** fino ad un ammontare complessivo **di spesa non superiore ad € 96.000** per unità immobiliare per le spese relative ad interventi finalizzati **all'adozione di misure antisismiche** ex art. 16 bis comma 1 lett. i) del Tuir, le cui procedure autorizzatorie sono state attivate dopo l'entrata in vigore della legge di conversione al D.L. 63/2013 (quindi dal 5 agosto 2013) su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità definite tali dall'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274 del 20 marzo 2003 e riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive;

La **Legge di Stabilità per l'anno 2014** e la **Legge di Stabilità 2015** hanno prorogato le agevolazioni per le spese sostenute per beneficiare:

- della **detrazione del 50%** per gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio ex art. 16-bis, comma 1, nel limite massimo di 96.000 euro**;
- della **detrazione del 50%** per le spese sostenute per l'**acquisto di mobili** finalizzati all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione nonché **di grandi elettrodomestici rientranti nella categoria A+ (A per i forni)**. La detrazione spetta su un importo **massimo non superiore a € 10.000** ed è riconosciuta ai soggetti che usufruiscono della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio;

- della detrazione del **65%** fino ad un ammontare complessivo di **spesa non superiore ad € 96.000** per unità immobiliare **per le spese relative ad interventi finalizzati all'adozione di misure antisismiche** ex art. 16 bis comma 1 lett. i) del Tuir.

Inoltre la Legge di Stabilità per il 2015 ha disposto:

- **l'aumento della ritenuta** sui pagamenti effettuati con bonifico, dal 4% **all' 8%**;
- **l'allungamento da 6 a 18 mesi** il periodo entro il quale l'impresa costruttrice può cedere o assegnare l'unità immobiliare facente parte di un edificio ristrutturato, al fine di far godere all'acquirente della detrazione Irpef del **50% nel limite massimo di spesa di euro 96.000**. Dal 2016 tale detrazione ritornerà a regime con aliquota del 36% e fino ad un tetto massimo di spesa di 48.000 euro.



La **Legge di Stabilità 2016** (Legge n. 208/2015) ha **prorogato** anche per l'anno **2016**, **mantenendo le aliquote potenziate del 50% e del 65%**, le detrazioni:

- per le **spese relative a interventi di recupero del patrimonio edilizio** (nella misura del **50%**);
- per le **spese sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+**, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione, su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro (nella misura del **50%**);
- per le **spese relative agli interventi finalizzati al risparmio energetico** degli edifici (nella misura del **65%**);
- per gli **interventi relativi all'adozione di misure antisismiche**, su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (nella misura del **65%**);

Inoltre ha disposto:

- la possibilità di fruire della **detrazione del 65%** anche per le spese sostenute per **l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali** per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative;
- per le spese sostenute dal **1.1.2016 al 31.12.2016** per interventi di **riqualificazione energetica** di parti comuni degli edifici condominiali, i soggetti di cui all'articolo 11, comma 2, e all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del Tuir, **in luogo della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato i predetti interventi**.

Nel **quadro RP** vanno indicate **le spese sostenute nell'anno 2015** o negli anni precedenti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio ed in particolare:

- per la **ristrutturazione di immobili**;
- per **l'acquisto o all'assegnazione di immobili** facenti parte di **edifici ristrutturati** se l'acquisto o l'assegnazione sono avvenute entro determinate date.

- per **interventi relativi all'adozione di misure antisismiche** e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, se sostenute dal 4 agosto 2013 al 31 dicembre 2015 (la detrazione d'imposta spettante è pari al 65%).
- per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+;
- per gli **interventi di manutenzione e salvaguardia dei boschi** sostenute dal **2004 al 2006**; tale agevolazione infatti, a decorrere dall'anno 2007 non è stata più prorogata.

SPESE AGEVOLABILI

SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

Ai sensi dell'art. **16 bis del Tuir** possono beneficiare della detrazione d'imposta gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio** di cui all'art. 3 lettere a), b), c), d) del D.P.R. 380/2001, interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia.



Gli interventi di manutenzione ordinaria di cui alla lettera a) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001 sono ammessi ai fini dell'agevolazione solo se riguardano parti comuni di edifici residenziali.

TIPOLOGIA DI INTERVENTO	DEFINIZIONE ESEMPI
MANUTENZIONE ORDINARIA	Ai sensi dell' art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.R. 380/2001 gli interventi di manutenzione ordinaria sono quelli che riguardano la riparazione, il rinnovamento e la sostituzione delle finiture degli edifici e gli interventi per mantenere efficienti gli impianti tecnologici esistenti. A titolo esemplificativo sono considerati interventi di manutenzione ordinaria: • le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti; • la sostituzione di pavimenti, infissi e serramenti; • la tinteggiatura di pareti, soffitti, infissi interni ed esterni; • il rifacimento di intonaci interni; • l'impermeabilizzazione di tetti e terrazze; • la verniciatura delle porte dei garage. Queste tipologie di interventi sono detraibili solo se effettuati su parti comuni di edifici residenziali. Le parti comuni interessate sono quelle indicate dall'art. 1117, numeri 1, 2 e 3 del Codice civile. Tra queste: il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, i portici, i cortili, tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune, i locali per la portineria e per l'alloggio del portiere, gli ascensori, i pozzi, le cisterne, le fognature, eccetera. Gli stessi interventi, eseguiti sulle proprietà private o sulle loro pertinenze (garage, cantine, soffitte), non danno diritto ad alcuna agevolazione. La detrazione spetta ad ogni condomino in base alla quota millesimale.



I lavori di **sostituzione del pavimento** sono considerati manutenzione ordinaria, salvo che l'opera non risulti parte di un intervento più ampio agevolabile come ad esempio la realizzazione di nuove mura divisorie e lo spostamento dei servizi.

MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Come modificato dal **D.L. 133/2014**, sono considerati **interventi di manutenzione straordinaria** le opere e le modifiche necessarie per **rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici** e per **realizzare ed integrare i servizi igienico/sanitari e tecnologici**, sempre che non vadano a modificare la **volumetria complessiva degli edifici** e non comportino mutamenti delle destinazioni d'uso.

Rientrano tra gli interventi di manutenzione straordinaria anche quelli consistenti **nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari** con esecuzione di opere, anche se comportano la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico, a condizione che non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso.

Ad esempio sono opere di manutenzione straordinaria:

- installazione di ascensori e scale di sicurezza;
- realizzazione e miglioramento dei servizi igienici;
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- rifacimento di scale e rampe;
- interventi finalizzati al risparmio energetico;
- recinzione dell'area privata;
- costruzione di scale interne.

TIPOLOGIA DI INTERVENTO

DEFINIZIONE ESEMPI

RESTAURO E RISANAMENTO CONSERVATIVO

Ai sensi dell' art. 3, comma 1, lett. c) del D.P.R. 380/2001 sono tali gli interventi sistematici volti a conservare l'edificio e ad assicurare la funzionalità che ne consentano destinazioni d'uso compatibili.

Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino ed il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio.

Ad esempio sono considerati interventi di restauro e risanamento conservativo:

- interventi mirati all'eliminazione e alla prevenzione di situazioni di degrado;
- adeguamento delle altezze dei solai nel rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di areazione dei locali;
- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- rinnovazione completa del tetto;
- rifacimento delle pareti perimetrali.

INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

Ai sensi **dell'art. 3, comma 1, lett. d) del D.P.R. 380/2001** sono **interventi di ristrutturazione edilizia** gli interventi sistematici di trasformazione dell'edificio che non devono però portare alla totale demolizione dello stesso.

Attraverso questi interventi è **possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente degli edifici**: sono tali ad esempio gli interventi per la trasformazione dei locali accessori in locali residenziali, gli interventi di ampliamento delle superfici o la riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari.

Ad esempio:

- demolizione e fedele ricostruzione dell'immobile;
- modifica della facciata;
- realizzazione di una mansarda o di un balcone;
- trasformazione della soffitta in mansarda o del balcone in veranda;
- apertura di nuove porte e finestre;
- costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti.



Riguardo agli interventi di **ristrutturazione edilizia** ammessi al beneficio della detrazione fiscale l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, nella **C.M. 39/E/2010** che:

- per **la demolizione e ricostruzione con ampliamento, la detrazione non spetta** in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una "nuova costruzione";
- se la ristrutturazione avviene **senza demolire l'edificio esistente** e con ampliamento dello stesso, **la detrazione spetta solo per le spese riguardanti la parte esistente** in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione".

Questi stessi criteri si applicano anche agli interventi di ampliamento previsti in attuazione del cosiddetto Piano Casa, come chiarito anche nella R.M. 4/E/2011.

ULTERIORI INTERVENTI AGEVOLABILI

Ulteriori interventi che possono godere delle detrazioni in oggetto:

- lavori finalizzati all' **eliminazione delle barriere architettoniche** aventi ad oggetto ascensori e montacarichi;
- opere finalizzate alla **cablatura degli edifici**;
- opere finalizzate al **contenimento dell'inquinamento acustico**;
- opere **finalizzate al risparmio energetico**, compresa l'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia, tra i quali rientrano gli impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica;
- interventi **di messa a norma** degli edifici;
- opere interne;
- opere finalizzate alla **prevenzione di atti illeciti da parte di terzi**;

ATTI ILLECITI

Per "**atti illeciti**" si intendono quelli **penalmente illeciti** (per esempio, furto, aggressione, sequestro di persona e ogni altro reato la cui realizzazione comporti la lesione di diritti giuridicamente protetti).

In questi casi, **la detrazione è applicabile unicamente alle spese sostenute per realizzare interventi sugli immobili. Non rientra nell'agevolazione, per esempio, il contratto stipulato con un istituto di vigilanza.**

A titolo esemplificativo, rientrano tra queste misure:

- rafforzamento, sostituzione o installazione di cancellate o recinzioni murarie degli edifici;
 - apposizione di grate sulle finestre o loro sostituzione;
 - porte blindate o rinforzate;
 - apposizione o sostituzione di serrature, lucchetti, catenacci, spioncini;
 - installazione di rilevatori di apertura e di effrazione sui serramenti;
 - apposizione di saracinesche;
 - tapparelle metalliche con bloccaggi;
 - vetri antisfondamento;
 - casseforti a muro;
 - fotocamere o cineprese collegate con centri di vigilanza privati;
 - apparecchi rilevatori di prevenzione antifurto e relative centraline;

- opere finalizzate **alla prevenzione di infortuni domestici;**

SICUREZZA DOMESTICA

Con riferimento **alla sicurezza domestica, non dà diritto** alla detrazione il semplice **acquisto**, anche a fini sostitutivi, **di apparecchiature o elettrodomestici dotati di meccanismi di sicurezza**, in quanto tale fattispecie non integra un intervento sugli immobili (per esempio, non spetta alcuna detrazione per l'acquisto di una cucina a spegnimento automatico che sostituisca una tradizionale cucina a gas).

L'agevolazione compete invece per la riparazione di impianti insicuri realizzati su immobili, ad esempio la sostituzione del tubo del gas o la riparazione di una presa mal funzionante. Rientrano poi tra le opere agevolabili anche **l'installazione di apparecchi rilevazione di presenza di gas inerti, il montaggio di vetri antifurto e l'installazione del corrimano.**

- **realizzazione di parcheggi pertinenziali;**
- **interventi di bonifica dall'amianto;**
- **acquisto di immobili ristrutturati** da impresa di costruzione o ristrutturazione o cooperativa edilizia;
- interventi necessari **per la ricostruzione o ripristino di immobili** danneggiati a causa di eventi calamitosi a condizione che sia stato dichiarato lo stato di emergenza anche anteriormente al 01/01/2002;
- **interventi per la realizzazione di ogni strumento** che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia **idoneo a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione** per le persone portatrici di **handicap gravi**, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della L. 104/1992.
- **opere finalizzate alla sicurezza statica ed antisismica.**



DETRAZIONE PER MISURE ANTISISMICHE

L'art. 16-bis comma 1 lett. I) del Tuir **prevede** che possano godere della **detrazione del 36 – 50%** gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione della norma, la **C.M. 18/E/2013** ha precisato che deve trattarsi di interventi per l'esecuzione di opere:

- per la **messa in sicurezza statica**, in particolare **sulle parti strutturali;**
- per la **redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare** la sicurezza statica del patrimonio edilizio;

- per la **realizzazione** degli **interventi necessari** al **rilascio** della suddetta documentazione.

Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica **devono essere realizzati sulle parti strutturali** degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente, comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari.

Si tratta di interventi che devono riguardare spese sostenute per costruzioni **adibite ad abitazione principale** o ad **attività produttive** che ricadono **nelle zone sismiche ad alta pericolosità** (zone 1 e 2) di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274.

L'art. 16, **comma 1 – bis del D.L 63/2013, aggiunto in sede di conversione** ha stabilito, inoltre, che con riferimento a **tali tipologie di interventi** (finalizzati all'adozione di misure antisismiche - ex. art 16 bis comma 1 lett. I) del Tuir le **cui procedure autorizzatorie sono state attivate dal 05/08/2013** (dopo l'entrata in vigore della legge di conversione n. 90/2013), **possono beneficiare della detrazione potenziata del 65% (da ripartire in 10 quote annuali) fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare. L'agevolazione potenziata al 65% spetta per le spese sostenute fino al 31.12.2013.**

Per quanto riguarda i **soggetti** che possono beneficiare della detrazione la **C.M. 18/E/2013** ha precisato che l'agevolazione può essere fruita **dai soggetti passivi irpef ed Ires che:**

- **abbiano sostenuto le spese;**
- **possiedano o detengano** l'immobile in **base ad un titolo idoneo** (diritto di proprietà o altro diritto reale, contratto di locazione o altro diritto personale di godimento).

Infine precisa ancora l'Agenzia, nel caso **in cui un unico edificio** sia **localizzato in una zona sismica ad alta pericolosità** e comprenda **unità immobiliari destinate ad attività produttive, ad abitazioni principali, nonché ad altre abitazioni, comporta che:**

- **l'aliquota del 65%** potrà essere fruita solo per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2013 riferite alle unità immobiliari destinate **ad attività produttive e ad abitazione principale;**
- l'aliquota del **50%** potrà essere applicata per **le altre unità immobiliari** residenziali, anche a uso promiscuo, nei casi in cui le spese siano sostenute da soggetti che possono avvalersi della detrazione dall'Irpef di cui all'art. 16-bis del Tuir.

La detrazione, con l'aliquota potenziata del 65% fino ad un ammontare complessivo di spesa non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare è stata dapprima prorogata fino al 31 dicembre 2014 dalla L. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), poi prorogata fino al 31 dicembre 2015 dalla L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015).



La legge di stabilità 2016 ha disposto una nuova proroga dell'agevolazione fino al 31/12/2016.

TIPOLOGIE DI SPESE AMESSE IN DETRAZIONE

Le spese sostenute che danno diritto alla detrazione sono:

- progettazione dei lavori;
- acquisto dei materiali;
- esecuzione dei lavori;
- altre prestazioni professionali richieste dal tipo d'intervento;
- relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti;
- perizie e sopralluoghi;
- imposta sul valore aggiunto, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;
- oneri di urbanizzazione;
- la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio;
- altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento di attuazione, D.M. 41/1998;
- spese per la messa a norma degli edifici ai sensi del D.M. 37/2008, per gli impianti elettrici e delle norme UNI-CIG per gli impianti a metano.



C.M. 57/E/1998: non possono godere della detrazione in oggetto gli interessi per mutui contratti per la realizzazione di questi interventi.

R.M. 84/E/2007: non possono usufruire della detrazione i lavori di collettamento della rete fognaria o di sistemazione della rete idrica tanto meno se realizzati da un consorzio tra proprietari di immobili senza le caratteristiche del condominio.

R.M. 229/E/2009: 1a TOSAP (Tassa occupazione suolo pubblico) relativa all'area necessaria per l'impianto dei ponteggi può essere computata nelle spese sulle quali calcolare la detrazione d'imposta del 36%.



Non possono usufruire della detrazione le spese sostenute per il trasloco e l'affitto del locale per custodire temporaneamente i mobili durante il periodo di effettuazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio.



R.M. 118/E/2014: La redazione **dell'atto notarile** di vincolo unilaterale non costituisce un atto necessario alla realizzazione degli interventi edilizi cui è subordinato il rilascio del permesso di costruire, ma è un atto avente una finalità diversa, *ovvero quella di rendere la parte di sottotetto esistente "pertinenza" dell'unità immobiliare principale*. Tale atto è funzionale alla riduzione del contributo da corrispondere per il rilascio della concessione edilizia, **contributo commisurato agli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione**, detraibile quale onere strettamente connesso all'intervento edilizio. Si ritiene che **il costo sostenuto per la redazione dell'atto notarile di costituzione del vincolo pertinenziale, in quanto rilevante per la determinazione dell'importo di detto contributo detraibile, debba seguirne il medesimo regime fiscale ed essere ammesso in detrazione**.



La C.M. 39/E/2010 ha precisato che **non spetta la detrazione** quando si effettua un intervento di demolizione e ricostruzione con ampliamento in quanto l'intervento è qualificabile come nuova costruzione. **È ammessa la detrazione** invece nel caso di ristrutturazione senza demolizione dell'esistente e ampliamento solo relativamente alle spese sostenute per la parte pre esistente. Nonostante questo chiarimento sia stato espresso in relazione alle spese con detrazione del **55%**, lo stesso concetto è valido per le spese con detrazione del **36%**, come del resto confermato anche nella **R.M. 4/E/2011**.

TIPOLOGIE DI IMMOBILI

Possono fruire della detrazione **Irpef del 36%, del 41% del 50% o del 65%** tutti gli interventi, specificatamente individuati effettuati su **edifici residenziali** (sono esclusi pertanto gli edifici a destinazione produttiva, commerciale e direzionale), che **siano iscritti in catasto** (o per i quali sia stato richiesto l'accatastamento), che **siano ubicati nel territorio dello Stato** e per i quali si è in regola con il **pagamento dell'ICI**.

Sono ammessi ad usufruire della detrazione prevista del **36%, del 41%, del 50% o del 65%** tutti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio effettuati su singole unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale e relative pertinenze e su parti comuni di edifici residenziali, così come definite dall'art. 1117, n. 1, n. 2, n. 3 del codice civile.



È stata riconosciuta la possibilità **di usufruire della detrazione** per lavori di ristrutturazione di un **immobile accatastato come ufficio** che, a seguito di ristrutturazione, **viene trasformato in due unità di civile abitazione con conseguente variazione della categoria catastale**. Sul punto l'Agenzia ha confermato la possibilità di usufruire della detrazione, a condizione che nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente che i lavori che saranno effettuati comportano il cambio d'uso del fabbricato, da ufficio ad abitazione.



R.M. 7/E/2010: l'Agenzia delle entrate ha chiarito che deve essere preso a riferimento il Decreto 18 febbraio 1998 n.41 ai fini dell'individuazione delle parti comuni degli edifici. Ai sensi di tale Decreto viene fatto un generico rinvio all'art. 1117 del codice civile, senza fare alcuno riferimento ai numeri contenuti in tale articolo: pertanto saranno oggetto di agevolazione gli interventi realizzati su tutte le parti condominiali menzionate dall'art. 1117 nn. 1,2,3. Lo stesso art. 16 bis del Tuir nell'elencare gli interventi agevolabili riporta anche quelli effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'art. 1117 del codice civile e non solo quelli di cui al comma 1.

Per quanto **riguarda le singole abitazioni**, (comprese le unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurale), **sono esclusi gli interventi di manutenzione ordinaria**.



Se gli interventi sono stati eseguiti su **immobili storici e artistici** di cui al D.Lgs. 42/2004 è possibile fruire **anche della detrazione del 19%** (ridotta del 50%) per le spese sostenute.



INTERVENTI SU PERTINENZE

L'agevolazione si applica anche per gli interventi effettuati sulle strutture e sulle aree pertinenziali dell'immobile principale. Tuttavia il limite di spesa massimo agevolabile va inteso complessivamente per l'unità immobiliare a destinazione abitativa e le pertinenze unitariamente considerate.

ACQUISTO DI IMMOBILE RISTRUTTURATO

L'art. 16- bis, comma 3 del Tuir prevede la **detrazione d'imposta** sulle spese **sostenute per l'acquisto o assegnazione di unità immobiliari** facenti parte di un edificio interamente sottoposto **ad interventi di restauro e risanamento conservativo** e di ristrutturazione edilizia eseguiti **da imprese di costruzione o ristrutturazione** o da **cooperative edilizie** a condizione che le stesse provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile in uno specifico termine.



Con la Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014) è stato allungato il termine da **6 mesi a 18 mesi** dal termine dei lavori entro il quale l'impresa costruttrice o la cooperativa edilizia può provvedere alla cessione o all'assegnazione dell'immobile ristrutturato.

Come chiarito anche nella **C.M. 29/E/2013** se le spese **per l'acquisto dell'immobile** sono state sostenute **dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2013** la detrazione spetta nella misura del **50%**; l'acquirente o l'assegnatario dell'immobile dovrà calcolare la detrazione indipendentemente dal valore degli interventi eseguiti su un importo forfetario pari **al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione entro l'importo massimo di 96.000 euro**.

Con riferimento alla **proroga** della detrazione in oggetto anche per l'**anno 2014** con l'aliquota potenziata al **50%** e al limite di spesa di **96.000 euro** l'Agenzia delle entrate, già nella **citata C.M. 29/E/2013** ha

precisato che l'innalzamento della percentuale di detrazione dal 36% al 50% e l'incremento delle spese ammissibili da euro 48.000 a euro 96.000 si applicano anche alle spese sostenute per gli interventi di cui **comma 3 del art. 16-bis del Tuir**, assunte in misura pari al 25% del prezzo di acquisto o di assegnazione dell'unità immobiliare.

Ciò in quanto *“gli interventi oggetto del comma 3 (restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia) coincidono con quelli ammissibili alla detrazione in base al comma 1 (in particolare alle lett. a e b), così come sono i medesimi l'aliquota applicabile e l'importo massimo della spesa ammissibile”*.

Considerato che la disposizione contenuta nella Finanziaria 2014 stabilisce che “ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-bis” si ritiene che anche per l'acquisto o l'assegnazione di immobili ristrutturati spetti la detrazione nella misura del 50% e fino a 96.000 euro per le fattispecie in esame.

A conferma di ciò le istruzioni alla compilazione del modello 730 indicano che per le spese sostenute **dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2015** la detrazione spetta all'acquirente o assegnatario nella misura **del 50%**. L'importo pari al 25% del prezzo di acquisto o assegnazione non può superare il limite di 96.000 euro.



La Finanziaria per il 2007 non aveva prorogato tale agevolazione per l'anno 2007 (in quanto nella norma mancava il richiamo al relativo riferimento normativo).



- Il limite di spesa su cui applicare la percentuale va riferito solo **alla singola unità immobiliare** e, quindi, se più persone hanno diritto alla detrazione (comproprietari ecc.) il limite di spesa va ripartito tra loro.
- **Gli acconti**, per i quali si è usufruito in anni precedenti della detrazione, concorrono al raggiungimento del limite massimo. Pertanto, nell'anno in cui viene stipulato il rogito, l'ammontare sul quale calcolare la detrazione sarà costituito dal limite massimo diminuito degli acconti già considerati per il riconoscimento del beneficio.



Come precisato nella C.M. 24/E/2004:

- nel caso in cui con lo stesso atto vengano **acquistate più unità immobiliari** classificate catastalmente ad uso abitativo, il limite massimo di spesa agevolabile (48.000 euro) va riferito a ciascuna unità abitativa: pertanto nel caso di acquisto di due immobili è possibile beneficiare della detrazione nella limite di complessivi 96.000 euro.
- se due soggetti acquistano l'uno **la nuda proprietà** e l'altro **l'usufrutto dell'immobile ristrutturato**, la detrazione deve essere ripartita in base al costo d'acquisto sostenuto nel limite di 48.000 euro riferito a ciascun contribuente. **Pertanto si deve considerare il costo riferibile all'acquisto della nuda proprietà e all'acquisto dell'usufrutto.**

SOGGETTI AMMESSI

La detrazione del 36% - 41% - 50% - 65% spetta **a tutti i soggetti passivi Irpef** che siano **residenti** nel

territorio dello Stato o **non residenti che possiedano o detengano** l'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi di recupero edilizio.

Pertanto i soggetti ammessi ad usufruire della detrazione in oggetto sono:

- il titolare del **diritto di proprietà**;
- il titolare di un **diritto reale**, quale l'usufrutto (previa autorizzazione del nudo proprietario), il diritto d'uso o il diritto di abitazione;
- **l'inquilino**;
- **il comodatario**;
- soci di cooperative a proprietà indivisa, assegnatari di alloggi;
- soci di cooperative a proprietà divisa, assegnatari di alloggi anche se non ancora titolari di mutuo individuale;
- **imprenditori individuali** purchè l'immobile oggetto dell'intervento non sia strumentale all'esercizio d'impresa né sia immobile merce.



Per beneficiare della detrazione l'inquilino e il comodatario, in qualità di detraenti devono essere in possesso di una dichiarazione rilasciata dal possessore dell'immobile.

CASI PARTICOLARI

- Se le abitazioni nelle quali vengono effettuati gli interventi **sono adibite promiscuamente ad attività d'impresa o professionale, la detrazione spetta al 50%.**
- Nel caso di spese sostenute **da società semplici, società di persone** (s.n.c., s.a.s.) **e da associazioni professionali** la detrazione spetta ai soci o agli associati in ragione della propria quota di partecipazione agli utili.
Le spese sostenute dovranno essere indicate nel quadro RP e nel quadro RN del modello Unico Società di persone.



FAMILLARE CONVIVENTE

Come precisato dalla **R.M. 184/E/2002** la detrazione compete anche al **famillare convivente** del possessore o detentore o comodatario dell'immobile a condizione che siano a carico del familiare convivente le spese dei lavori già all'avvio della procedura (in sede di comunicazione di inizio lavori) e che **le fatture ed i bonifici siano a lui intestati**. È necessario inoltre che i lavori siano effettuati su uno degli immobili in cui di fatto si esplica la convivenza; non è richiesto invece che l'immobile sia l'abitazione principale del possessore o detentore dell'immobile e del familiare convivente.

FAMILLARE CONVIVENTE E DOCUMENTAZIONE

Già con la C.M. 20/E/2011 l'Agenzia delle entrate aveva riconosciuto la possibilità di usufruire della detrazione sulla spesa di ristrutturazione edilizia sostenuta al familiare convivente non intestatario della fattura e/o dei bonifici, secondo il principio che il

beneficio deve essere riconosciuto al soggetto che ha effettivamente sostenuto l'onere. Pertanto, nel caso in cui la fattura e il bonifico siano intestati ad un solo soggetto mentre la spesa di ristrutturazione è sostenuta da entrambi, la detrazione spetti anche a colui che non risulti indicato nei documenti (fatture e bonifici), a condizione che nella fattura venga annotata la percentuale di spesa da quest'ultimo sostenuta.

Al riguardo la C.M. 11/E/2014 ha precisato che l'annotazione sui documenti della percentuale di spesa sostenuta deve essere effettuata fin dal primo anno di fruizione del beneficio e che il comportamento dei contribuenti deve essere coerente con detta annotazione. È esclusa la possibilità di modificare, nei periodi d'imposta successivi, la ripartizione della spesa sostenuta.

Inoltre l'Agenzia precisa che non è richiesta l'indicazione del codice fiscale nell'apposito campo in quanto limitato ai lavori su parti comuni condominiali, agli interventi sostenuti da parte dei soggetti di cui all'art. 5 del Tuir e all'acquisto di immobile ristrutturato.

PROMISSARIO ACQUIRENTE

La detrazione può spettare anche al futuro acquirente se:

- il preliminare di compravendita dell'immobile sia regolarmente registrato;
- abbia fatto eseguire a proprie spese gli interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- sia stato immesso nel possesso dell'immobile.



La detrazione può essere richiesta anche **dal soggetto che esegue in proprio** i lavori sull'immobile, **limitatamente però alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.**

LIMITI DI SPESA E PERCENTUALE DI DETRAZIONE

A seguito delle modifiche introdotte dal **D.L. 83/2012** per le spese sostenute dal **26/06/2012 al 30/06/2013** in relazione a tali interventi, la percentuale di detrazione è stata elevata **dal 36% al 50%** e l'ammontare massimo delle spese rilevanti è stato incrementato **a 96.000,00 euro (da 48.000,00 euro)**; il **D.L. 63/2013 ha prorogato tali agevolazioni (percentuale di detrazione 50% e ammontare massimo delle spese agevolabili) fino al 31/12/2013**, mentre le leggi di stabilità 2014, 2015 e 2016 hanno prorogato tali agevolazioni fino al 31/12/2016 (con detrazione al 50% e limite di spesa a 96.000 euro). I limiti di spesa su cui possono essere applicate le percentuali di detrazione, da intendersi quelle spese sostenute nell'anno ed effettivamente rimaste a carico del contribuente secondo **il criterio di cassa**, ammontano a:

PERIODO	% DETRAZIONE	SPESA AGEVOLABILE
2003, 2004, 2005	36%	€ 48.000
Dal 01/01/2006 al 30/09/2006	41%	€ 48.000
Dal 01/10/2006 al 31/12/2006	36%	€ 48.000
2007, 2008, 2009, 2010, 2011	36%	€ 48.000
Dal 01/01/2012 al 25/06/2012	36%	€ 48.000
Dal 25/06/2012 al 30/06/2013	50%	€ 96.000

PERIODO	% DETRAZIONE	SPESA AGEVOLABILE
Dal 01/07/2013 al 31/12/2013	50%	€ 96.000
Dal 01/01/2014 al 31/12/2014	50%	€ 96.000
Dal 01/01/2015 al 31/12/2015	50%	€ 96.000
Dal 01/01/2016 al 31/12/2016	50%	€ 96.000

La **Legge di stabilità 2016** ha ulteriormente prorogato la detrazione anche per tutto il **2016**, confermando l'aliquota del 50% e il limite di spesa massimo di 96.000 euro



- Per l'anno **2012** la detrazione **del 50%** spetta per le spese sostenute **dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2012 nel limite di 96.000 euro, al netto delle spese sostenute fino al 25 giugno 2012 nel limite di 48.000 euro;**
- per le spese sostenute dal **1 gennaio 2013 al 31 dicembre 2013** la detrazione spetta sempre entro il limite massimo di 96.000 euro anche in caso di mera prosecuzione delle spese sostenute in anni precedenti.

La tabelle che seguono riassumono le percentuali di detrazione e i limiti di spesa per ciascuna annualità relativamente:

- agli interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- all'acquisto di immobili ristrutturati;
- alla salvaguardia di aree boschive

vigenti per le varie annualità che possono interessare la compilazione del modello:

- **interventi di recupero del patrimonio edilizio**

	2005		2006		01/01/2007 25/06/2012		25/06/2012 31/12/2013		01/01/2014 31/12/2015	
	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa
Recupero patrimonio edilizio	36%	48.000	36%* 41%*	48.000	36%	48.000	50%	96.000	50%	96.000

* Per le fatture emesse nel periodo dal 01/01/2006 al 30/09/2009: 41%

* Per le fatture emesse nel periodo dal 01/10/2006 al 31/12/2006: 36%

• **acquisto di immobili ristrutturati**

	2005		2006		01/01/2008 25/06/2012		26/06/2012 31/12/2013		01/01/2014 31/12/2015	
	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa
Acquisto di immobili ristrutturati	36%	48.000 77.469*	36%** 41%**	48.000	36%	48.000	50%	96.000	50%	96.000

* Se l'immobile è stato ristrutturato entro il 2002 e alienato entro il 30/06/2003

**Se il rogito è avvenuto dal 01/01/2006 al 30/09/2009: 41%

** Se il rogito è avvenuto nel periodo dal 01/10/2006 al 31/12/2006: 36%

• **salvaguardia di aree boschive**

	2004/2005		2006		2007/2012		2013	
	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa	% Detraz.	Limite spesa
Salvaguardia aree boschive	36%	100.000	36%	100.000	-	-	-	-



APPROFONDIMENTI

PROSECUZIONE DI INTERVENTI INIZIATI IN ANNI PRECEDENTI

Se **gli interventi consistono nella prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti sulla stessa unità immobiliare**, per determinare il limite massimo delle spese detraibili occorre tenere conto di quelle già sostenute negli anni passati. In particolare, nel caso di interventi iniziati **prima del 26 giugno 2012 e proseguiti negli anni successivi**, la detrazione **del 50% spetta** per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2013 nel limite di 96.000 euro, **al netto delle spese sostenute fino al 25 giugno 2012** nel limite di 48.000 euro.

Nel caso in cui nel medesimo anno si effettuino nuovi interventi come prosecuzione di altri iniziati in esercizi precedenti, il limite massimo agevolabile va considerato complessivamente.

Esempio

Si ipotizzi che un contribuente abbia sostenuto:

- nell'anno 2012 spese pari a 10.000 euro (prima del 25/06/2012);
- nell'anno 2013 spese in prosecuzione del medesimo intervento pari a 10.000 euro.
- nell'anno 2014 spese in prosecuzione in medesimo intervento pari a 30.000 euro.
- nell'anno 2015 spese in prosecuzione in medesimo intervento pari a 60.000 euro.

Nel dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2015 potrà portarsi in detrazione:

un'importo pari alla differenza tra:

96.000 euro (limite massimo) - 50.000 euro (somma complessivamente sostenuta negli anni 2012, 2013 e 2014) = **46.000 euro**

pari alla differenza tra il limite di spesa massimo agevolabile per ciascun intervento e quanto già sostenuto nel corso del 2012, 2013 e 2014.



LIMITE DI SPESA ED AUTONOMIA DEGLI INTERVENTI EDILIZI

L'Agenzia delle Entrate, nella **C.M. 17/E/2015** ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla possibilità di usufruire della detrazione per più interventi effettuati sul medesimo immobile.

In particolare, premesso che:

- in base al comma 1 dell'art. 16-bis del Tuir, il limite di spesa ammissibile previsto per i suddetti interventi è annuale e riguarda il singolo immobile interessato dagli interventi medesimi;
- in caso di interventi che consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, il comma 4 del medesimo articolo prevede che "ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni",

l'Agenzia **ha chiarito** che questo **ulteriore vincolo non si applica agli interventi autonomi**, ossia non di mera prosecuzione, fermo restando che per gli interventi autonomi effettuati nel medesimo anno deve essere rispettato il limite annuale di spesa ammissibile.

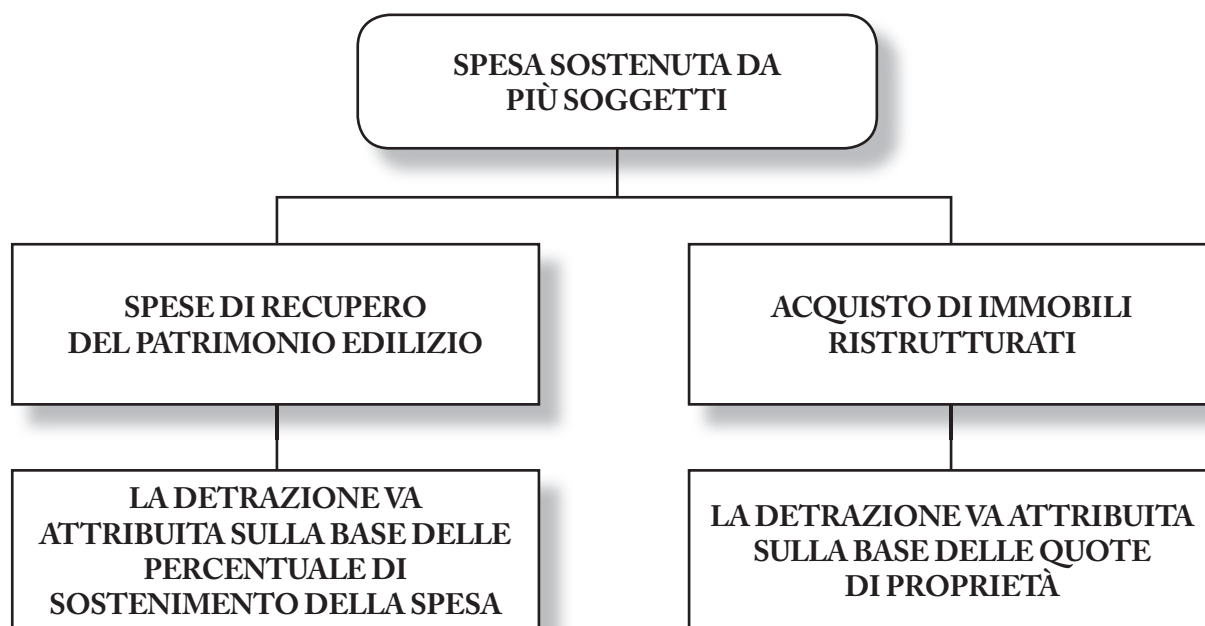
L'autonoma configurabilità dell'intervento è subordinata ad **elementi riscontrabili** in via di fatto oltre che, ove richiesto, **all'espletamento degli adempimenti amministrativi** relativi all'attività edilizia, quali la denuncia di inizio attività ed il collaudo dell'opera o la dichiarazione di fine lavori. L'intervento per essere considerato autonomamente detraibile, rispetto a quelli eseguiti in anni precedenti sulla medesima unità immobiliare, deve essere anche autonomamente certificato dalla documentazione richiesta dalla normativa vigente.

Dato che la norma **non prevede** che debba trascorrere un periodo di tempo minimo tra i diversi interventi di recupero del patrimonio edilizio per poter beneficiare nuovamente della detrazione, se su un immobile già oggetto di interventi di recupero edilizio negli anni precedenti, **sia effettuata una nuova ristrutturazione** che non consista nella mera prosecuzione degli interventi già realizzati, il contribuente **potrà avvalersi della detrazione** nei limiti in vigore al momento dei bonifici di pagamento.

SOSTENIMENTO DELLA SPESA DA PARTE DI PIÙ SOGGETTI

Per le spese sostenute dal 1° ottobre 2006 il limite di spesa su cui applicare la percentuale **va riferito alla singola unità immobiliare** sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero e, in caso di più soggetti aventi diritto alla detrazione (comproprietari, ecc.) il limite di spesa di 48.000 euro o 96.000 euro va ripartito tra gli stessi, indipendentemente dalle **quote di proprietà ma sulla base della percentuale di sostenimento della spesa di ognuno di essi.**

Come chiarito invece **nella C.M. 20/E/2011** nel caso di **acquisto di immobile ristrutturato** da parte di più soggetti aventi il diritto alla detrazione **il limite di spesa agevolabile va ripartito agli aventi diritto sulla base delle quote di proprietà.**



INTERVENTI SU PARTI COMUNI

Come precisato nella **R.M. 206/E/2007** in caso di lavori di ristrutturazione su parti comuni di un edificio e di contemporanei lavori di ristrutturazione su un appartamento facente parte dello stesso edificio il limite massimo di spesa di 48.000 euro si considera separatamente per i due interventi.

ACQUISTO DI BOX O POSTI AUTO PERTINENZIALI

Possono usufruire della detrazione anche **gli acquirenti di box o posti auto pertinenziali già realizzati**; tuttavia la detrazione compete esclusivamente con riferimento alle spese sostenute per la realizzazione, sempreché le stesse siano comprovate da attestazione rilasciata dal venditore.

Condizione essenziale per usufruire dell'agevolazione è comunque la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'abitazione e il box e che il netto di acquisto risultante dall'atto di compravendita sia pagato tramite bonifico bancario.

Nel caso in cui l'**atto definitivo di acquisto** sia stipulato successivamente al versamento di **eventuali acconti**, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in relazione ai pagamenti effettuati con bonifico bancario o postale, **la detrazione d'imposta spetta solo se è stato regolarmente registrato un compromesso di vendita dal quale risulti la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'edificio abitativo e il box.**

Se **manca un preliminare** di acquisto registrato, **eventuali pagamenti effettuati con bonifico prima dell'atto notarile non sono ammessi in detrazione**. In questo caso, infatti, al momento del pagamento non è ancora riscontrabile l'effettiva sussistenza del vincolo pertinenziale richiesto dalla norma. Tale condizione può essere considerata comunque realizzata nell'ipotesi particolare in cui il bonifico viene effettuato nello stesso giorno in cui si stipula l'atto, ma in un orario antecedente a quello della stipula stessa.



Nella **C.M. 11/E/2014** l'Agenzia delle entrate ha chiarito che nel caso in cui madre e figlia che risultino conviventi e procedano all'acquisto di un box pertinenziale e la fattura per l'acquisto venga emessa a nome della figlia proprietaria, ma il bonifico venga eseguito dalla madre, che ha sostenuto la spesa, la **detrazione compete al soggetto, familiare convivente, che ha effettivamente sostenuto la spesa**, attestando sulla fattura che le spese per gli interventi agevolabili sono dallo stesso sostenute ed effettivamente rimaste a carico.

PERTINENZE

La **R.M. 181/E/2008** ha chiarito che per i lavori di ristrutturazione edilizia eseguiti sia su un'abitazione che sulla relativa pertinenza, anche se accatastate separatamente, spetta un unico limite massimo di spesa di 48.000 euro su cui calcolare la detrazione Irpef del 36%. In tale circostanza pertanto non è necessario procedere all'imputazione dei costi dell'intervento alle singole unità immobiliari.

RIPARTIZIONE DELLE RATE

La detrazione spettante deve essere obbligatoriamente ripartita in **10 rate annuali** di pari importo; la detrazione spetta fino a concorrenza dell'imposta lorda.

La quota di detrazione annuale che eccede l'Irpef lorda non può essere mai né riportata nell'anno successivo, né richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione, né cumulata negli esercizi successivi.

Fino all'anno 2011 i contribuenti di età non inferiore a 75 anni, titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio (ad esclusione quindi di inquilini e comodatari), potevano **optare** per una **diversa ripartizione** della spesa.

In particolare:

- coloro che alla data del 31 dicembre 2011 avevano compiuto **75 anni**, potevano optare anche per la ripartizione in 5 rate annuali di pari importo;
- coloro che alla data del 31 dicembre 2011 avevano compiuto **80 anni**, potevano optare anche per la ripartizione in 3 o 5 rate annuali di pari importo.

ADEMPIMENTI PER FRUIRE DELLA DETRAZIONE

È possibile fruire della detrazione a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno nel quale le spese sono state sostenute a condizione che vengano effettuati **alcuni adempimenti**.



Il **D.L. 70/2011**, entrato in vigore il **14 maggio 2011**, ha **eliminato l'obbligo** di inviare tramite raccomandata la comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara. In luogo della comunicazione di inizio lavori, il contribuente deve:

- **compilare** nella dichiarazione dei redditi **la sezione III B** del quadro RP indicando i dati catastali identificativi dell'immobile, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo (ad esempio, contratto di affitto), se i lavori sono effettuati dal detentore e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione;
- **conservare ed esibire**, a richiesta dell'Ufficio, i documenti individuati dal **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011**.

Il **D.L. 70/2011** ha inoltre disposto **l'eliminazione dell'obbligo di indicare il costo della manodopera in fattura**.



Anche per gli **acquisti di box e posti auto pertinenziali** il **D.L. 70/2011** ha sostituito l'obbligo di invio della comunicazione al Centro Operativo di Pescara con l'indicazione dei dati sopra descritti nella dichiarazione dei redditi.

A seguito dell'entrata **in vigore del D.L. 70/2011** sono stati modificati gli adempimenti che dovevano essere effettuati dal contribuente per godere della relativa detrazione Irpef, a seconda che gli interventi fossero iniziati prima del 13 maggio 2011 o dal 14 maggio 2011.

Per gli interventi iniziati dal 14 maggio 2011 (entrata in vigore del D.L. 70/2011):

Il contribuente deve conservare ed esibire, a richiesta dell'Ufficio, i documenti individuati dal **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011** ovvero:

- **abilitazioni amministrative richieste in relazione alla tipologia di lavori da realizzare** (concessione, autorizzazione o comunicazione di inizio lavori). Se non è previsto alcun titolo abilitativo per la realizzazione di determinati interventi per i quali viene ammessa la detrazione allora il contribuente deve redigere una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi del D.P.R. 445/2000, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi rientrano tra quelli agevolabili;
- **la domanda di accatastamento** per gli immobili non ancora censiti;
- **ricevute di pagamento dell'Ici o dell'IMU** se dovuta;
- **delibera assembleare** di approvazione dell'esecuzione dei lavori, per gli interventi riguardanti parti comuni di edifici residenziali, e tabella millesimale di ripartizione delle spese;
- in caso di lavori effettuati dal **detentore dell'immobile**, se diverso dai familiari conviventi, dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori;
- **comunicazione preventiva all'Asl**, se obbligatoria per le vigenti disposizioni in materia di sicurezza, indicante la data di inizio dei lavori;
- fatture e ricevute fiscali comprovanti le spese sostenute;
- ricevute dei bonifici di pagamento; le spese devono essere effettuate tramite **bonifico bancario o postale** da cui risulti la **causale del versamento (con indicazione della norma di riferimento art. 16-bis del tuir)**, il **codice fiscale del soggetto beneficiario** della detrazione ed il **numero di partita Iva** o il **codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato**.



- quando vi **sono più soggetti che** sostengono la spesa e tutti intendono fruire della detrazione il **bonifico deve riportare il codice fiscale delle persone interessate al beneficio fiscale**.

Nel caso di non coincidenza delle fatture e dei bonifici effettuati o nel caso in cui ci siano più soggetti beneficiari della detrazione che non risultano dalle fatture e dai bonifici è possibile fruire della detrazione se i beneficiari provvedono ad integrare le fatture con l'indicazione della spesa sostenuta da ciascun soggetto.



Non è **necessario attestare mediante bonifico**:

- le spese relative agli oneri di urbanizzazione;
- le ritenute d'acconto operate sui compensi;
- l'imposta di bollo;
- i diritti pagati per le concessioni le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori.

- Se il **bonifico** contiene l'indicazione del codice fiscale del solo soggetto che fino al 13 maggio 2011 era obbligato a presentare il modulo di comunicazione al Centro operativo di Pescara, **gli altri aventi diritto, per ottenere la detrazione, devono riportare in un apposito spazio della dichiarazione dei redditi il codice fiscale indicato sul bonifico**.
- Per gli interventi realizzati sulle **parti comuni condominiali**, oltre al codice fiscale del condominio è **necessario indicare quello dell'amministratore o di altro condomino che effettua il pagamento**.



ORDINANTE DEL BONIFICO DIVERSO DAL BENEFICIARIO

Nella **C.M. 17/E/2015** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nell'ipotesi in cui l'**ordinante** sia un soggetto diverso dal soggetto indicato nel bonifico quale **beneficiario della detrazione**, nel rispetto degli altri presupposti previsti dalla norma, **la detrazione deve essere fruita da quest'ultimo** ritenendosi in tal modo soddisfatto il requisito richiesto circa la titolarità del sostenimento della spesa.



COMUNICAZIONE ALL'AZIENDA SANITARIA LOCALE

Deve essere inviata **all'Azienda sanitaria locale competente per territorio** una comunicazione (con raccomandata A.R. o altre modalità stabilite dalla Regione) contenente:

- **dati identificativi dell'impresa** esecutrice dei lavori con esplicita assunzione di responsabilità da parte della medesima, in ordine al rispetto degli obblighi posti dalla vigente normativa in materia di sicurezza sul lavoro e contribuzione data di inizio dell'intervento di recupero;
- **natura dell'intervento da realizzare;**
- **generalità del committente dei lavori e ubicazione degli stessi;**
- **data di inizio dell'intervento di recupero.**

La comunicazione **non deve essere effettuata** in tutti i casi in cui i decreti legislativi relativi alle condizioni di sicurezza nei cantieri non prevedono l'obbligo della notifica preliminare all'Asl.

ACQUISTO DI BOX O POSTO AUTO PERTINENZIALE E NOVITÀ DEL D.L. 70/2011

Anche per gli acquisti di box auto pertinenziali rispetto all'immobile abitativo bisogna fare alcune precisazioni distinguendo gli acquisti avvenuti entro il 13 maggio 2011 e quelli avvenuti successivamente a tale data.

Per gli acquisti avvenuti **prima dell'entrata in vigore del D.L. 70/2011** la comunicazione al Centro Operativo di Pescara era obbligatoria e doveva essere effettuata, pena decadenza dell'agevolazione, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si intende fruire della detrazione. Si precisa poi che era obbligatoria la distinta indicazione del costo della manodopera nelle fatture che attestavano le spese sostenute.

Per gli acquisti avvenuti **dopo dell'entrata in vigore del D.L. 70/2011** il contribuente non deve inviare alcuna comunicazione al Centro Operativo di Pescara ma **deve indicare nella dichiarazione i dati necessari** e conservare la **documentazione di cui al Provvedimento del 2 novembre 2011** ed esibirla nel caso di richiesta da parte dell'Agenzia delle entrate (oltre che **l'attestazione delle spese di realizzazione** rilasciata dall'impresa costruttrice e **l'atto dal quale risulti il vincolo pertinenziale con l'abitazione**).

INTERVENTI SU PARTI COMUNI CONDOMINIALI

Nel caso di lavori realizzati su parti comuni l'amministratore del condomino deve rilasciare una certificazione che attesti **l'espletamento degli adempimenti connessi all'agevolazione e la somma detraibile per il contribuente**.

L'amministratore **deve conservare** la documentazione originale relativa all'intervento (indicata nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011).

Prima dell'inizio dei lavori l'amministratore è tenuto anche a presentare:

- la copia della delibera assembleare;
- la tabella millesimale di ripartizione delle spese.

I singoli condomini nella dichiarazione dei redditi dovranno indicare il codice fiscale del del condominio e non i dati catastali.



RIPARTIZIONE DELLE SPESE IN ASSENZA DI CONDOMINIO

La **C.M. 11/E/2014** ha precisato che i condomini che, non avendone l'obbligo, **non hanno nominato un amministratore**, per **beneficiare della detrazione** per i lavori di ristrutturazione delle parti comuni **dovranno obbligatoriamente richiedere il codice fiscale** ed eseguire tutti gli **adempimenti previsti a nome del condominio stesso**. I **documenti giustificativi** delle spese relative alle parti comuni **dovranno essere intestati al condominio**; per quanto riguarda invece i pagamenti, è necessario effettuare i **bonifici** indicando, oltre al **codice fiscale del condominio**, anche quello del condomino che effettua il pagamento. Il pagamento può essere effettuato indifferentemente sul **c/c di uno dei condomini** o su un **c/c appositamente istituito** e per la **ripartizione delle spese** i condomini dovranno concorrere alle stesse **in ragione dei millesimi di proprietà** o ai diversi criteri applicabili ai sensi del Codice civile.

LAVORI DI RISTRUTTURAZIONE SU PARTI COMUNI ED IMMOBILE DI PROPRIETÀ DEL CONIUGE INCAPIENTE

Premesso che:

- la **C.M. 121/E/1998** ha precisato che la detrazione prevista per gli interventi di ristrutturazione edilizia compete anche al **familiare convivente** del possessore o detentore dell'immobile sul quale sono effettuati i lavori;
- la **C.M. 122/E/1999** ha chiarito che, ai fini della detrazione relativa alle spese sulle parti **condominiali**, nel caso in cui la **certificazione dell'Amministratore del condominio** indichi i dati relativi ad un solo condomino, mentre le spese per quel determinato alloggio sono state sostenute da altri soggetti, il contribuente, qualora ricorrano tutte le altre condizioni che comportano il riconoscimento del diritto alla detrazione, può fruirne a condizione che attesti sul documento comprovante il pagamento della quota relativa alla spese in questione il suo effettivo sostenimento e la percentuale di ripartizione;
- con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 149646 del 2 novembre 2011**, è stato disposto che, nell'ipotesi di lavori su parti comuni di edifici residenziali, ogni contribuente è tenuto ad esibire **la delibera assembleare e la tabella millesimale di ripartizione delle spese**. Il citato Provvedimento non stabilisce le modalità con le quali i singoli condomini devono versare le somme al condominio;
- la **C.M. 11/E/2014** precisa che nel caso di **lavori di ristrutturazione su parti comuni ed immobile di proprietà del coniuge** incapiente il contribuente, coniuge convivente del proprietario dell'immobile, **possa portare in detrazione** nella propria dichiarazione dei redditi le spese sostenute relative ai lavori condominiali **pagate con assegno bancario tratto sul conto corrente cointestato ai due coniugi**. Sul

documento rilasciato dall'amministratore comprovante il pagamento della quota millesimale relativa alla spese in questione il coniuge convivente dovrà indicare i propri estremi anagrafici e l'attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese.



R.M. 353/2008: l'Agenzia delle entrate ha ammesso anche l'utilizzo del bonifico bancario on line.

Nel caso in cui non sia stato possibile indicare nel bonifico bancario alcuni degli elementi essenziali richiesti (quali ad esempio il codice fiscale di chi ha effettuato il bonifico, o la partita iva del beneficiario o gli estremi della norma di riferimento) la detrazione è ammessa a condizione che tali dati vengano comunicati al più presto alla banca, la quale a sua volta provveda all'invio telematico degli stessi all'Agenzia delle entrate.

Come precisato anche nella **R.M. 1/E/2007**, nel caso di **acquisto di immobile ristrutturato**, il pagamento non deve **essere necessariamente effettuato mediante bonifico bancario**. È sufficiente, infatti, conservare il contratto di compravendita o il contratto di assegnazione dell'immobile.



**APPROFONDIMENTO
RITENUTA D'ACCONTO SUI BONIFICI**

L'art. 25 del D.L. 78/2010 convertito con la L. 122/2011 ha imposto l'applicazione di **una ritenuta d'acconto del 10%** ai beneficiari dei bonifici bancari e postali effettuati dai contribuenti per ottenere le detrazioni d'imposta. La norma mira a combattere l'evasione e l'elusione fiscale da parte degli artigiani, lavoratori autonomi e aziende che effettuano i lavori di ristrutturazione negli edifici esistenti e che danno diritto alle detrazioni.



Il D.L. 98/2011 è intervenuto modificando l'art. 25 del D.L. 78/2010, ed ha disposto la riduzione della ritenuta d'acconto dall'originario 10% al 4%.



La legge di stabilità 2015 ha disposto l'aumento della ritenuta d'acconto dal 4% all'8% sui bonifici.

Il "sostituto di imposta", cioè **il soggetto che opera la ritenuta** e la versa all'erario non è però il committente dei lavori, ma le banche o le Poste alle quali arrivano i bonifici in accredito. Saranno dunque questi soggetti a dover:

- **operare le ritenute d'acconto** con obbligo di rivalsa all'atto dell'accreditamento dei pagamenti;
- **versare all'erario la ritenuta d'acconto** entro il giorno 16 del mese successivo, utilizzando il modello F24 (codice tributo 1039);

- **rilasciare**, a chiusura dell'anno fiscale, **la certificazione della ritenuta effettuata**, la quale potrà essere scomputata dalle imposte sul reddito.

La C.M. 40/E/2010 ha fornito una serie di chiarimenti in merito alle modalità applicative di tale adempimento:

- la ritenuta, effettuata dalla banca o dalle Poste, incide esclusivamente sull'imponibile della fattura e non sull'iva. Dunque, rispetto al totale di ogni bonifico, **il sostituto d'imposta dovrà scorporare l'iva: la ritenuta d'acconto va operata sul totale del bonifico decurtato dell'iva forfetizzata nella misura del 20%**. Essendo infatti diverse le aliquote a cui vanno assoggettati i diversi interventi, l'Agenzia delle entrate indica che ci si debba sempre riferire all'aliquota più alta, e cioè al 20%.
- **nel caso in cui il corrispettivo sia già assoggettato ad una ritenuta d'acconto** (ad esempio i compensi di professionisti o i soggetti che forniscono prestazioni ai condomini) la circolare stabilisce che: *"al fine di evitare che le imprese e i professionisti che effettuano prestazioni di servizi o cessioni di beni per interventi di ristrutturazione edilizia o di riqualificazione energetica subiscano sullo stesso corrispettivo più volte il prelievo alla fonte, dovrà essere applicata la sola ritenuta del 10% prevista dal predetto decreto legge n. 78 del 2010"*;
- **nel caso di pagamenti effettuati in valuta estera**, la ritenuta d'acconto va operata sugli importi convertiti in euro sulla base del cambio di cui all'art. 9, comma 2 del Tuir;
- la ritenuta deve essere operata anche su bonifici accreditati su c/c in Italia intestati a soggetti non residenti i quali potranno o scomputare la ritenuta subito dall'imposta eventualmente dovuta o chiederne il rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973.



R.M. 55/E/2012: se un **contribuente ha pagato la spesa agevolabile con bonifico senza riportare nella causale** che per la stessa intende fruire della detrazione, perde il diritto in quanto la banca non ha potuto operare la ritenuta d'acconto.

Naturalmente, la detrazione in esame non potrà essere disconosciuta nell'ipotesi in cui l'istante proceda **alla ripetizione del pagamento** alla ditta beneficiaria mediante un nuovo bonifico bancario/postale nel quale siano riportati, in maniera corretta, i dati richiesti dal citato art. 1, comma 3, del D.M. 41/1998, in modo da consentire alle banche o a Poste Italiane Spa di operare la ritenuta del 4%, secondo il disposto dell'art. 25 del D.L. 78/2010. In tale ipotesi, infatti, risulterebbero integrati nell'anno del pagamento i presupposti richiesti dalla norma agevolativa. In altri termini, la ripetizione del pagamento, nell'anno 2012, secondo le modalità previste, renderebbe detraibile la spesa sostenuta dalla dichiarazione dei redditi relativa al medesimo anno 2012, considerato che l'art. 16-bis del Tuir, applicabile agli interventi di recupero del patrimonio edilizio a decorrere dal periodo d'imposta 2012, ha reso strutturale la detrazione in esame. Per effetto del nuovo pagamento, nell'ambito della propria autonomia negoziale, le parti potranno definire le modalità di restituzione all'istante dell'importo originariamente pagato.



BONIFICO CON CAUSALE ERRATA

La C.M. 11/E/2014 ha precisato che nell'ipotesi in cui l'indicazione nella **causale del bonifico** dei riferimenti normativi **della detrazione per la riqualificazione energetica** degli edifici in luogo di quella per **gli inter-**

venti di recupero del patrimonio edilizio sia dovuta a un mero errore materiale e non abbia pregiudicato l'applicazione della ritenuta d'acconto del 4%, **la detrazione può comunque essere riconosciuta**, nel rispetto degli altri presupposti previsti dalla norma agevolativa.

Alla stessa conclusione si perviene anche nel **caso opposto** in cui, per un errore materiale, nella causale del bonifico siano stati indicati i riferimenti normativi degli interventi di recupero del patrimonio edilizio in luogo di quelli della detrazione per la riqualificazione energetica degli edifici, fermo restando il rispetto dei presupposti per la fruizione di quest'ultima detrazione.

SPESE PAGATE TRAMITE FINANZIAMENTO

Se i lavori sono stati **pagati da una società finanziaria** che ha concesso un finanziamento al contribuente, quest'ultimo potrà ugualmente richiedere l'agevolazione, in presenza degli altri presupposti, a condizione che:

la società che concede il finanziamento paghi l'impresa che ha eseguito i lavori con **bonifico bancario o postale** da cui risultino tutti i dati previsti dalla legge (causale del versamento con indicazione degli estremi della norma agevolativa, codice fiscale del soggetto per conto del quale è eseguito il pagamento, numero di partita Iva del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato);

il **contribuente sia in possesso della ricevuta del bonifico** effettuato dalla società finanziaria al fornitore della prestazione.

Ai fini della detrazione, l'anno di sostenimento della spesa sarà quello di effettuazione del bonifico da parte della finanziaria.

ADEMPIMENTI ANTE 13 MAGGIO 2011

Si riportano di seguito gli adempimenti che dovevano essere posti in essere per gli interventi iniziati prima del 13 maggio 2011:

- il contribuente deve aver trasmesso **la comunicazione preventiva di inizio lavori**, relativa ad ogni singola unità immobiliare iscritta al catasto o per la quale sia stata presentata domanda di accatastamento in relazione alla quale s'intende fruire della detrazione.

La comunicazione, redatta su apposito modulo, deve riportare la data di inizio lavori e contenere, in allegato, la prescritta documentazione o in alternativa una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti il possesso della documentazione stessa.

A decorrere dal 1° gennaio 2002 tutte le istanze devono essere inviate all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, Centro Operativo di Pescara, Via Rio Sparto, 21 – 65100 Pescara.



La trasmissione del modulo di comunicazione al Centro Operativo di Pescara deve essere effettuata prima di iniziare i lavori ma non necessariamente prima di aver effettuato tutti i pagamenti delle relative spese di ristrutturazione.



In caso di lavori di ristrutturazione e/o pagamenti a cavallo di due anni non è necessario inviare una nuova comunicazione, anche se, ai fini della detrazione, le spese devono essere imputate all'anno nel corso del quale sono state sostenute (criterio di cassa).



Se ci sono una pluralità di soggetti aventi diritto alla detrazione ma sul bonifico bancario che attesta il sostenimento delle spese è indicato il solo codice fiscale del soggetto che ha trasmesso il modulo di comunicazione al Centro Operativo di Pescara, la detrazione è consentita anche nell'ipotesi in cui non ci sia coincidenza tra intestazione della fattura e ordinanti del bonifico bancario se nell'apposito spazio della dichiarazione dei redditi viene esposto il codice fiscale già riportato sul bonifico bancario;

- le spese devono essere effettuate tramite **bonifico bancario o postale** da cui risulti la **causale del versamento, il codice fiscale del soggetto beneficiario** della detrazione ed il **numero di partita Iva** o il **codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato**, ai sensi del regolamento n. 41 del 18 febbraio 1998, attuativo delle norme dettate dall'art. 1 della L. 449/1997;
- per le spese sostenute **a partire dal 4 luglio 2006** le fatture dell'impresa che esegue i lavori debbano evidenziare, in maniera distinta, **il costo della manodopera utilizzata**;
- devono essere conservate le fatture o le ricevute fiscali che comprovano le spese sostenute.

Nel caso di interventi effettuati dal **detentore dell'immobile** (locatario, comodatario) devono essere presentati anche gli estremi di registrazione del contratto e la dichiarazione di consenso del proprietario per l'esecuzione dei lavori.



APPROFONDIMENTI

CESSIONE O DONAZIONE DELL'IMMOBILE

Nei casi di vendita o donazione dell'immobile prima che sia trascorso il periodo di godimento della detrazione, l'acquirente o il donatario acquisiscono il diritto di portarsi in detrazione le quote residue di credito non ancora utilizzate dal cedente.

In base al disposto **del comma 8 dell'art. 16-bis del Tuir** in caso di cessione dell'immobile le quote di detrazione residua vengono trasferite, per la parte non ancora fruita, all'acquirente persona fisica salvo diverso accordo tra le parti.

Come precisato dalla **C.M. 19/E/2012** nonostante la norma faccia riferimento alla vendita, si ritiene che il disposto normativo possa valere anche per le ipotesi di cessione a titolo gratuito.

Si ritiene che di il diritto alla detrazione possa permanere in capo al cedente **solo se ciò è espressamente previsto nell'atto di compravendita**; in assenza di specifiche indicazioni nell'atto di trasferimento si ritiene che le detrazioni residue competano all'acquirente.



R.M. 77/2009: il trasferimento della quota del 50% da un proprietario all'altro comporta il trasferimento dell'intera proprietà dell'immobile in capo ad un unico proprietario, pertanto la detrazione spetta all'acquirente.

TRASFERIMENTO DELL'INQUILINO O DEL COMODATARIO

La **cessazione dello stato di locazione o comodato non** fa venire meno il diritto alla detrazione **in capo**

all'inquilino o al comodatario che hanno eseguito gli interventi oggetto della detrazione, i quali continueranno quindi a fruirne fino alla conclusione del periodo di godimento.

DECESSO DEL BENEFICIARIO DELLA DETRAZIONE

In tale situazione il diritto viene trasferito agli eredi a decorrere dall'anno in cui è avvenuto il decesso e in proporzione alle quote spettanti. Tuttavia la Legge finanziaria 2003 ha disposto che in caso di decesso dell'avete diritto la detrazione si trasmette per intero esclusivamente **all'erede che conservi la detenzione materiale diretta del bene** la quale sussiste (come precisato nella C.M. 24/2004) se l'erede può disporre del bene immediatamente e liberamente anche se tale bene non è stato adibito ad abitazione principale. Per quanto riguarda il coniuge che ha rinunciato all'eredità e mantiene il solo diritto di abitazione, **la rinuncia all'eredità fa venir meno la condizione** di erede e pertanto non può usufruire delle residue quote di detrazione.

EROGAZIONE DI CONTRIBUTI

Nel caso in cui il contribuente abbia percepito **contributi o sovvenzioni pubbliche**:

- se il contributo viene erogato prima della dichiarazione dei redditi nella quale viene portata in detrazione la prima rata allora in dichiarazione va riportato il valore netto, ovvero il contributo va scorporato alle spese sostenute nell'anno.
- se il contributo viene erogato in anni successivi il contribuente deve ridurre l'importo della rata scorporando il contributo dal totale delle spese sostenute e assoggettando a tassazione separata (quadro RM) l'importo per il quale non si poteva fruire della detrazione relativo alle rate degli anni precedenti.



APPROFONDIMENTO

I CHIARIMENTI DELLA C.M. 13/E/2013

DECESSO DEL CONDUTTORE TRASFERIMENTO DELLA DETRAZIONE

La C.M. 13/E/2013, richiamando la C.M. 57/E/1998 ha dapprima ricordato che il conduttore detentore dell'immobile in base a un contratto di locazione può avvalersi, ricorrendone i presupposti, della detrazione in esame, precisando poi che nel caso di decesso dell'avente diritto, "la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene".

Pertanto solo l'erede del conduttore che subentri nella titolarità del contratto di locazione e che conservi la detenzione materiale e diretta del bene può portare in detrazione le rate residue.



TRASFERIMENTO MORTIS CAUSA E RATE RESIDUE

L'Agenzia delle Entrate nella C.M. 17/E/2015 ha ulteriormente precisato che la condizione della "*detenzione materiale e diretta del bene*" debba essere sussistere **non solo per l'anno dell'accettazione dell'eredità**, ma anche **per ciascun anno per il quale il contribuente intenda fruire delle residue rate di detrazione**. Nel caso in cui l'erede, che deteneva direttamente l'immobile, abbia **successivamente concesso in comodato o in locazione** l'immobile stesso, non potrà fruire delle rate di detrazione di competenza degli anni in cui l'immobile non è detenuto direttamente. Tuttavia, potrà beneficiare delle eventuali rate residue di competenza degli anni successivi al termine del contratto di locazione o di comodato, riprendendo la detenzione materiale e diretta del bene.

SEPARAZIONE LEGALE E LAVORI SUCCESSIVI ALLA SEPARAZIONE

Nel caso di separazione legale la C.M. 13/E/2013 precisa che la **sentenza di separazione** con cui è assegnato a un coniuge l'immobile intestato all'altro coniuge costituisce, ricorrendone ogni altro presupposto, **titolo idoneo per fruire della detrazione**; quindi al coniuge assegnatario dell'immobile spetta il beneficio per le spese dallo stesso sostenute.

COMUNICAZIONE DI FINE LAVORI PER SPESE SUPERIORI A 51.645,69 EURO

Come noto, per le spese di ristrutturazione sostenute **dal 26 giugno 2012 il limite di spesa sul quale calcolare la detrazione del 50% passa da 48.000 a 96.000 euro**. Con la C.M. 21/E/2010 la stessa l'Agenzia delle entrate aveva chiarito che la **comunicazione** di cui al Decreto Interministeriale n. 41/1998 per i **lavori che superavano il limite di 51.645,69 euro** non costituiva più un adempimento obbligatorio in quanto il limite di spesa detraibile era al di sotto dell'importo stabilito. La questione ora viene riproposta proprio in virtù dell'aumento dell'importo massimo agevolabile.

L'Agenzia nella C.M. 13/E/2013 ha chiarito che nell'ambito del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 149646 del 2 novembre 2011, tra i documenti la cui conservazione è necessaria al fine del controllo, sono indicati la comunicazione preventiva all'Azienda sanitaria locale, le fatture e le ricevute fiscali, le ricevute dei bonifici di pagamento (di cui alle lettere b e c dell'art. 1, comma 1, del regolamento), **mentre non viene richiesta la dichiarazione di esecuzione dei lavori**.

SOSTENIMENTO NEL 2012 DI SPESE PER IMPORTI CHE SUPERANO 96.000 EURO

Nel caso in cui un contribuente **abbia sostenuto nel corso del 2012** spese per un importo pari a **48.000 euro fino al 25/06/2012** e spese per un importo pari a **96.000 euro dal 26/06/2012 al 31/12/2012** la C.M. 13/E/2013 **ha riconosciuto** al contribuente la facoltà di beneficiare della detrazione del 50% con riguardo alle spese sostenute nel 2012 a decorrere dal 26 giugno e fino al 31 dicembre 2012, in luogo della detrazione di quelle sostenute fino al 25 giugno 2012.

PERDITA DELL'AGEVOLAZIONE

La **detrazione non è riconosciuta**, e l'importo eventualmente fruito viene recuperato dagli uffici, quando:

- non è stata effettuata la comunicazione preventiva all'Asl competente, se obbligatoria;
- il pagamento non è stato eseguito tramite bonifico bancario o postale o è stato effettuato un bonifico che non riporti le indicazioni richieste (causale del versamento, codice fiscale del beneficiario della detrazione, numero di partita Iva o codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato);
- non sono esibite le fatture o le ricevute che dimostrano le spese effettuate non è esibita la ricevuta del bonifico o questa è intestata a persona diversa da quella che richiede la detrazione;
- le opere edilizie eseguite non rispettano le norme urbanistiche ed edilizie Comunali;
- sono state violate le norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e quelle relative agli obblighi contributivi. Per queste violazioni il contribuente non decade dal diritto all'agevolazione se è in possesso della dichiarazione di osservanza delle suddette disposizioni resa dalla ditta esecutrice dei lavori (ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445).



APPROFONDIMENTO

QUADRO RP – SPESE PER L'ARREDO DEGLI IMMOBILI RISTRUTTURATI

ASPETTI GENERALI

DETRAZIONE PER ACQUISTO DI MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

Tra le principali novità del **D.L. 63/2013** vi è stata sicuramente l'introduzione della **detrazione Irpef del 50% per le spese sostenute per l'acquisto di mobili finalizzati all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione**.

In sede di conversione del D.L. è stato poi modificato l'art. 16 comma 2 il quale ha esteso l'agevolazione, oltre che per l'acquisto di mobili anche per l'acquisto di:

- **grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla categoria A+;**
- **forni di classe non inferiore alla categoria A;**
- **apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica.**



La **Legge di Stabilità 2014** (L. 147/2013), la **Legge di Stabilità 2015** (L. 190/2014) e la **Legge di Stabilità 2016** (L. 208/2015), modificando l'art. 16 comma 2 del D.L. 63/2013 hanno rispettivamente prorogato per gli anni 2014 e 2015 la **detrazione del 50%** per le spese sostenute per **l'acquisto di mobili** finalizzati all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione nonché **di grandi elettrodomestici rientranti nella categoria A+ (A per i forni)**. La detrazione spetta su un importo **massimo non superiore a € 10.000** ed è riconosciuta ai soggetti che usufruiscono della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Le **principali caratteristiche** dell'agevolazione sono:

- a) le spese sostenute devono essere finalizzate all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione per il quale il soggetto interessato usufruisce della detrazione del 50%;
- b) l'agevolazione spetta per le spese sostenute dalla data di entrata in vigore del D.L. 63/2013 (ovvero dal 06/06/2013) fino al 31/12/2013;
- c) la detrazione viene calcolata su un ammontare di spesa complessivo non superiore a 10.000 euro;



L'importo massimo di spesa agevolabile (10.000 euro) si aggiunge all'importo massimo agevolabile previsto per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (96.000 euro).

- d) la detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo.

Tale tipologia di detrazione non rappresenta una novità nel nostro apparato legislativo; l'art. 2 del D.L. 5/2009 aveva introdotto infatti una nuova detrazione Irpef, pari al 20%, per le spese di arredamento sostenute nell'ambito di interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Tale agevolazione, interessava le spese sostenute nel periodo dal 7 febbraio 2009 al 31 dicembre 2009 per l'acquisto di:

- mobili;
- apparecchi televisivi;
- computer;
- elettrodomestici di classe energetica non inferiore ad A+;

sostenuti nell'ambito di interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati a decorrere dal 1 luglio 2008.

La novità maggiormente rilevante è rappresentata dall'aliquota prevista per la detrazione **che passa dal 20% al 50%**.

Tuttavia come precisato **nella C.M. 29/E/2013**:

*“la detrazione in esame, pur **presentando sostanziali analogie** con la detrazione a suo tempo prevista dall'art. 2 del D.L. 5/2009 (anch'essa diretta ad agevolare le ulteriori spese sostenute per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione) **se ne distingue**, tuttavia, per **alcune differenze**, sia nel testo della disposizione agevolativa che nel contesto normativo di riferimento, che non **consentono di fare un mero rinvio alle istruzioni già emanate con riguardo alla precedente agevolazione** (cfr. circolare n. 35/E del 16 luglio 2009, circolare n. 21/E del 23 aprile 2010, paragrafo 2)”*.

SOGGETTI BENEFICIARI

Come precisato nella **C.M. 29/E/2013** i soggetti che possono avvalersi del beneficio fiscale sono “i contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1”, ossia **ai contribuenti che fruiscono della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del Tuir** con la maggiore aliquota del 50% e con il maggior limite di 96.000 euro di spese ammissibili.

PRESUPPOSTI

Il **principale presupposto** per avere la detrazione è **l'effettuazione di un intervento di recupero del patrimonio edilizio**, sia su **singole unità immobiliari residenziali**, sia su **parti comuni di edifici residenziali**. **Le spese per tali interventi devono essere state sostenute a partire dal 26 giugno 2012.**



Nel caso di interventi su parti comuni condominiali, i condòmini hanno diritto alla detrazione, ciascuno per la propria quota, solo per i beni acquistati e destinati ad arredare le stesse (per esempio, guardiole, appartamento del portiere, lavatoi). Il bonus non è concesso, invece, se acquistano beni per arredare il proprio immobile.

L'Agenzia delle entrate, nella **C.M. 29/E/2013** ha inoltre precisato che gli interventi edilizi che consentono di richiedere la detrazione sono quelli:

- di **manutenzione ordinaria**, di cui alla lett. a) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, **effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale**;
- di **manutenzione straordinaria**, di cui alla lett. b) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, effettuati **sulle parti comuni di edificio residenziale** e su **singole unità immobiliari residenziali**;
- di **restauro e di risanamento conservativo**, di cui alla lett. c) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;
- di **ristrutturazione edilizia**, di cui alla lett. d) dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;

- necessari **alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi**, ancorché non rientranti nelle categorie precedenti, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- di **restauro e di risanamento conservativo, e di ristrutturazione edilizia**, di cui alle lettere c) e d) dell'art. 3 del D.P.R. 380 del 2001, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.



Prevenzione di atti illeciti e bonus arredi

L'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 10/E/2010** ha precisato che **gli interventi per la prevenzione di atti illeciti da parte di terzi** sono stati stabilmente inseriti tra quelli agevolabili mediante la loro espressa previsione nella lett. f) del comma 1 dell'art. 16-bis del Tuir. In linea generale, si tratta di interventi ammissibili alla detrazione esclusivamente in base alla loro finalità, a prescindere dal loro inquadramento tra gli interventi edilizi di cui all'art. 3 del DPR n. 380 del 2001, che potrebbe anche non sussistere, basti pensare all'installazione di sensori, serrature, spioncini. La fruizione della detrazione per le spese sostenute per l'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi, quindi, **non consente di per sé di fruire dell'ulteriore detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici**. Nell'ipotesi, tuttavia, in cui le misure di prevenzione, per le loro particolari caratteristiche, **siano anche inquadrabili tra gli interventi edilizi** di cui al citato art. 3, comma 1, lettere a), b), c), e d) del DPR n. 380 del 2001 (rispettivamente, manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro o risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia), si ritiene possibile avvalersi anche dell'ulteriore detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, fermo restando che gli interventi di manutenzione ordinaria rilevano solo se effettuati sulle parti comuni di un edificio residenziale.

Per usufruire della detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, è inoltre **necessario che:**

- che **la data di inizio lavori** sia **anteriore** a quella **in cui sono sostenute le spese**;
- **aver sostenuto** le spese riguardanti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio **dal 26 giugno 2012** data di entrata in vigore dell'art. 11 comma 1 del D.L. 83/2012. L'acquisto deve essere effettuato nel periodo compreso tra il 6 giugno 2013 e il 31 dicembre 2016;

Non è necessario, invece, che le spese di ristrutturazione siano sostenute prima di quelle per l'arredo dell'abitazione, purché siano già avviati i lavori di ristrutturazione dell'immobile cui i detti beni sono destinati. La data di avvio dei lavori può essere dimostrata da eventuali abilitazioni amministrative, dalla comunicazione preventiva all'Asl, quando la stessa è obbligatoria, da dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, per lavori per i quali non sono necessarie comunicazioni o titoli abilitativi.

BENI AGEVOLABILI

La detrazione spetta per **le spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2016** per l'acquisto di:

- **mobili nuovi** (tra questi, letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, nonché i materassi e gli apparecchi di illuminazione). È **escluso l'acquisto di porte, pavimentazioni** (per esempio, il parquet), tende e tendaggi, nonché di altri complementi di arredo
- **grandi elettrodomestici nuovi di classe energetica non inferiore alla A+ (A per i forni), per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica**. Per gli elettrodomestici che ne sono

sprovvisi, l'acquisto è agevolato solo se per essi non è ancora previsto l'obbligo di etichetta energetica. Rientrano nei grandi elettrodomestici, per esempio: frigoriferi, congelatori, lavatrici, asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi di cottura, stufe elettriche, piastre riscaldanti elettriche, forni a microonde, apparecchi elettrici di riscaldamento, radiatori elettrici, ventilatori elettrici, apparecchi per il condizionamento.

Tra le spese da portare in detrazione si possono includere quelle di trasporto e di montaggio dei beni acquistati.

AMMONTARE DELLA SPESA DETRAIBILE

L'importo massimo della spesa agevolabile **ammonta a 10.000 euro** (cumulabile con l'importo massimo di spesa prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di 96.000 euro), mentre la detrazione spettante, nella misura del 50%, deve essere ripartita tra gli aventi diritto **in dieci quote** annuali di pari importo.

Sul punto la **C.M. 29/E/2013** ha precisato che l'importo massimo di 10.000 euro è riferito alla **singola unità immobiliare, comprensiva delle pertinenze**, o alla **parte comune dell'edificio** oggetto di ristrutturazione, i cui dati catastali devono essere riportati nella dichiarazione dei redditi, prescindendo dal numero dei contribuenti che partecipano alla spesa.

Se un contribuente esegue lavori di ristrutturazione su più unità immobiliari il diritto al beneficio dovrà essere riconosciuto più volte e l'importo massimo di 10.000 euro dovrà essere riferito a ciascuna unità abitativa oggetto di ristrutturazione.

ADEMPIMENTI PER FRUIRE DELLA DETRAZIONE

In merito alle modalità di sostenimento della spesa l'Agenzia delle entrate ha precisato che per usufruire della detrazione del 50% per tali tipologie di spese i pagamenti devono essere effettuati mediante bonifico bancario e postale con le medesime modalità già previste per i pagamenti dei lavori di ristrutturazione fiscalmente agevolati.

Nei bonifici, pertanto, dovranno essere indicati:

- la **causale del versamento** attualmente utilizzata dalle banche e da Poste Italiane SPA per i bonifici relativi ai lavori di ristrutturazione fiscalmente agevolati;
- il **codice fiscale del beneficiario della detrazione**;
- il **numero di partita Iva ovvero il codice fiscale** del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Nella **C.M. 29/E/2013** l'agenzia ha specificato che **è consentito** effettuare il pagamento degli acquisti di mobili o di grandi elettrodomestici anche mediante **carte di credito o carte di debito**. In questo caso, la data di pagamento è individuata nel giorno di utilizzo della carta di credito o di debito da parte del titolare, evidenziata nella ricevuta telematica di avvenuta transazione, e non nel giorno di addebito sul conto corrente del titolare stesso.

Non è consentito, invece, effettuare il pagamento mediante assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento.

Le spese sostenute, inoltre, devono essere "documentate", e il contribuente è tenuto a:

- conservare la documentazione attestante l'effettivo pagamento (ricevute dei bonifici, ricevute di avvenuta transazione per i pagamenti mediante carte di credito o di debito, documentazione di addebito sul conto corrente);
- le fatture di acquisto dei beni con la usuale specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e servizi acquisiti.



C.M. 11/E/2014

INTERVENTI DI RISPARMIO ENERGETICO E BONUS MOBILI

Gli interventi per i quali si usufruisce **della detrazione del 65%**, finalizzati al **risparmio energetico non consentono** di poter ottenere la detrazione per acquisto di mobili e grandi elettrodomestici.

Fatta salva l'assimilazione alla **manutenzione straordinaria** degli **interventi di risparmio energetico** che utilizzano **fonti rinnovabili di energia**, negli altri casi dovrà essere valutata la riconducibilità degli interventi finalizzati al risparmio energetico di cui alla lett. h) del comma 1 dell'art. 16-bis del Tuir, alla manutenzione straordinaria (o alle altre categorie ammissibili), tenendo conto che gli interventi sugli impianti tecnologici diretti a sostituirne componenti essenziali con altri che consentono di ottenere risparmi energetici rispetto alla situazione preesistente, rispondono al criterio dell'innovazione e sono tendenzialmente riconducibili alla manutenzione straordinaria.

ACQUISTO DI MOBILI ALL'ESTERO

È **possibile usufruire della detrazione** anche nel caso in cui vengano acquistati **mobili all'estero** fermo restando il **possesso della documentazione** richiesta dalla legge e a condizione che si eseguono i **medesimi adempimenti** previsti per gli acquisti effettuati in Italia.

Nel caso in cui il pagamento delle spese per mobili e grandi elettrodomestici avvenga mediante **bonifico bancario o postale**, come già precisato nella C.M. 40/E/2010 la **ritenuta d'acconto** deve essere operata anche sulle somme **accreditate su conti in Italia di soggetti non residenti** i quali potranno scomputare la ritenuta subito dall'imposta eventualmente dovuta per i redditi prodotti in Italia o recuperare il prelievo mediante istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Se il destinatario del bonifico è un soggetto **non residente** e non dispone di un conto in Italia, il pagamento dovrà essere eseguito mediante un **ordinario bonifico internazionale** (bancario o postale) e dovrà **riportare il codice fiscale del beneficiario** della detrazione e la **causale del versamento**, mentre il numero di partita Iva o il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato possono essere sostituiti dall'analogo codice identificativo eventualmente attribuito dal paese estero.

La ricevuta del bonifico dovrà essere conservata unitamente agli altri documenti richiesti per essere esibiti in sede di controllo.

PAGAMENTO TRAMITE BONIFICO, BANCOMAT E CARTE DI CREDITO

Viene confermata la possibilità di pagamento con carta di credito o bancomat.

Già la **C.M. 29/E/2013** ha previsto, per esigenze di semplificazione legate alle tipologie di beni acquistabili, la possibilità di effettuare il pagamento degli acquisti di mobili e grandi elettrodomestici, oltre che con bonifico bancario o postale, anche con carta di credito o carta di debito (bancomat). Nella medesima circolare è stato specificato che occorre conservare la **documentazione** attestante l'effettivo pagamento (ricevute dei bonifici, ricevute di avvenuta transazione per i pagamenti mediante carte di credito o di

debito, documentazione di addebito sul conto corrente) e le **fatture di acquisto** dei beni con la usuale specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e servizi acquisiti.

Lo **scontrino** che **riporta** il **codice fiscale dell'acquirente**, unitamente all'indicazione **della natura, qualità e quantità dei beni acquistati**, è equivalente alla fattura ai fini in esame.

Lo **scontrino** che **non riporta** il **codice fiscale dell'acquirente** si ritiene possa comunque consentire la fruizione della detrazione se contenga l'indicazione **della natura, qualità e quantità dei beni acquistati** e sia riconducibile al contribuente titolare del bancomat in base alla corrispondenza con i dati del pagamento (esercente, importo, data e ora).

Quando il pagamento viene effettuato con bonifico bancario troverà applicazione l'art. 25 del D.L. 78/2010, che prevede l'obbligo per banche o Poste Spa di applicare una ritenuta che, dal **1 gennaio 2015 è stata elevata all'8% (4% fino al 31 dicembre 2014)**.

BONUS MOBILI E ACQUISTO BOX AUTO PERTINENZIALE

Tra gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che permettono di avere la detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici **non** sono compresi quelli per la **realizzazione di box o posti auto pertinenziali** rispetto all'abitazione principale.

DATA DI ACQUISTO MOBILI E GRANDI ELETTRODOMESTICI

La legge di stabilità 2014, nel sostituire l'art. 16, comma 2, del DL n. 63 del 2013, ha esteso al 31 dicembre 2014 l'arco temporale entro cui è possibile sostenere le spese per l'acquisto dei mobili, senza **introdurre alcun vincolo temporale** nella consequenzialità tra l'esecuzione dei lavori e l'acquisto dei mobili. Pertanto, viene confermato **anche per il 2014** la possibilità di fruire del bonus mobili per i contribuenti che abbiano sostenuto a decorrere dal 26 giugno 2012 spese per gli interventi edilizi, anche se la spesa per i mobili risulta successiva alla fine dei lavori. La data entro cui si possono acquistare i beni agevolati è stata prorogata al 31/12/2016; la legge che ha prorogato l'agevolazione non ha previsto alcun vincolo temporale nella consequenzialità tra esecuzione dei lavori e acquisto dei beni.

IMPORTO COMPLESSIVO AGEVOLABILE

L'ammontare complessivo di **10.000 euro** deve essere calcolato considerando le spese sostenute nel corso **dell'intero arco temporale** che va dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2014, anche **nel caso di successivi e distinti interventi edilizi** che abbiano interessato un'unità immobiliare.



DETRAZIONE PER ACQUISTO DI MOBILI E SUCCESSIONE

L'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 17/E/2015** ha precisato che il bonus mobili, seppure presupponga la fruizione della detrazione per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, è comunque una detrazione da questa autonoma, con proprie norme sul limite di spesa e sulla ripartizione in dieci rate della detrazione stessa, che **non** prevedono il trasferimento della detrazione: **in caso di decesso del contribuente** l'Agenzia ritiene che non possa applicarsi la disposizione di cui al comma 8 dell'art. 16-*bis* del Tuir e la detrazione in esame, **non utilizzata in tutto o in parte, non si trasferisca agli eredi per i rimanenti periodi di imposta**.

QUADRO AC



PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

QUADRO AC
Comunicazione dell'amministratore
di condominio

Mod. N.

SEZIONE I
Dati identificativi
del condominio

AC1

Codice fiscale

1

Denominazione

2

SEZIONE II
Dati catastali
del condominio
(interventi di recupero
del patrimonio edilizio)

AC2

Dati
catastali del
condominio

Codice comune

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

46

47

48

49

50

51

52

53

54

55

56

57

58

59

60

61

62

63

64

65

66

67

68

69

70

71

72

73

74

75

76

77

78

79

80

81

82

83

84

85

86

87

88

89

90

91

92

93

94

95

96

97

98

99

100

101

102

103

104

105

106

107

108

109

110

111

112

113

114

115

116

117

118

119

120

121

122

123

124

125

126

127

128

129

130

131

132

133

134

135

136

137

138

139

140

141

142

143

144

145

146

147

148

149

150

151

152

153

154

155

156

157

158

159

160

161

162

163

164

165

166

167

168

169

170

171

172

173

174

175

176

177

178

179

180

181

182

183

184

185

186

187

188

189

190

191

192

193

194

195

196

197

198

199

200

201

202

203

204

205

206

207

208

209

210

211

212

213

214

215

216

217

218

219

220

221

222

223

224

225

226

227

228

229

230

231

232

233

234

235

236

237

238

239

240

241

242

243

244

245

246

247

248

249

250

251

252

253

254

255

256

257

258

259

260

261

262

263

264

265

266

267

268

269

270

271

272

273

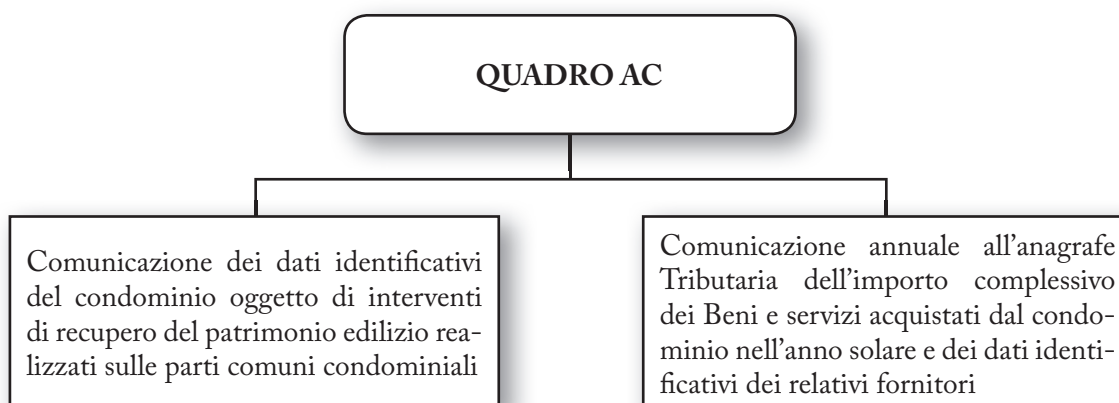
274

275

276

277

278



L'obbligo di compilazione del quadro AC sussiste anche se la carica di amministratore è stata conferita nell'ambito di un condominio con non più di otto condomini.

Per i condomini con non più di otto condomini, qualora non si è inteso nominare l'amministratore, le ritenute dovranno essere effettuate da uno qualunque dei condomini che, utilizzando il codice fiscale del condominio medesimo, dovrà provvedere ad applicare le ritenute alla fonte, ad effettuare i relativi versamenti e a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per le ritenute, i contributi e i premi assicurativi.

Nel caso quindi di condominio con meno di otto condomini, se l'amministratore viene nominato allora la presentazione del quadro AC è obbligatoria (come la presentazione del modello 770 nel caso di pagamento di compensi erogati a soggetti con ritenuta d'acconto); se l'amministratore non è nominato (in quanto non obbligatorio) il condominio non sarà tenuto alla presentazione del quadro AC (ma eventualmente del solo modello 770).

Il **quadro AC** deve essere utilizzato dagli amministratori di condominio in carica al **31 dicembre 2015**, per effettuare:

- 1) **la comunicazione annuale all'Anagrafe Tributaria dell'importo complessivo dei beni e servizi acquistati dal condominio nell'anno solare e dei dati identificativi dei relativi fornitori (art. 7, comma 8- bis, del D.P.R. 605/1973).**

Tra i fornitori del condominio devono essere ricompresi anche gli altri condomini, supercondomini, consorzi o enti di pari natura, ai quali il condominio amministrato abbia corrisposto nell'anno somme superiori a 258,23 euro annui a qualsiasi titolo.

Non sono oggetto di comunicazione nel quadro AC:

- i dati relativi alle forniture di acqua, energia elettrica e gas;
- i **dati relativi agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'anno solare**, che risultino, al lordo dell'Iva, non superiori complessivamente ad **258,23** euro per singolo fornitore;
- i **dati relativi alle forniture di servizi** che hanno comportato a carico del condominio il pagamento di somme soggette alle ritenute alla fonte.

Tali compensi e le ritenute operate sugli stessi devono essere esposti nella dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770) che il condominio sarà obbligato a presentare per l'anno 2014.



A decorrere dal **1° gennaio 2007**, come previsto dall'art. 25-ter del D.P.R. 600/1973, così come modificato dal comma 43 della Legge finanziaria 2007, il condominio è obbligato ad effettuare una ritenuta nella misura del **4%** per le prestazioni rese nell'ambito degli appalti condominiali eseguiti nell'esercizio d'impresa.

Tale obbligo si riferisce pertanto a prestazioni inerenti a contratti di appalto di opere e servizi svolte nell'esercizio d'impresa e nell'esercizio di attività commerciali non abituali. Pertanto questo tipo di prestazioni, per le quali deve essere operata dal condominio, in qualità di sostituto d'imposta, all'atto del pagamento una ritenuta del 4%, **non dovranno essere indicate nel quadro AC**, in quanto dovranno essere indicate nel modello 770 semplificato che il condominio sarà obbligato a presentare.

2) Per effettuare la comunicazione dei dati identificativi del condominio oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati sulle parti comuni condominiali.

Il **D.L. 70/2011**, entrato in vigore il 14 maggio 2011, ha infatti eliminato l'obbligo di inviare tramite raccomandata la comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara, al fine di fruire delle detrazioni d'imposta sulle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi di ristrutturazione edilizia. In luogo della comunicazione di inizio lavori, il contribuente deve indicare nella dichiarazione dei redditi:

- i dati catastali identificativi dell'immobile;
- gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione.

In relazione gli interventi sulle parti comuni condominiali iniziati a partire dal 14 maggio 2011, per i quali nell'anno 2015 sono state sostenute spese che danno diritto alla detrazione del 50%, **l'amministratore di condominio indica nel quadro AC i dati catastali identificativi del condominio sul quale sono stati effettuati i lavori.**



L'art. 25 del D.L. 78/2010 convertito con la L. 122/2011 ha imposto l'applicazione di una **ritenuta d'acconto ai beneficiari dei bonifici bancari e postali** effettuati dai contribuenti per ottenere le **detrazioni d'imposta** (bonifici relativi ad interventi per beneficiare delle detrazioni del 36%, 50%, 55%, 65%). La norma mira a combattere l'evasione e l'elusione fiscale da parte degli artigiani, lavoratori autonomi e aziende che effettuano i lavori di ristrutturazione negli edifici esistenti e che danno diritto alle detrazioni.

La ritenuta era inizialmente prevista nella misura del **10%**; successivamente il D.L. 98/2011 è intervenuto modificando l'art. 25 del D.L. 78/2010 ed ha disposto la riduzione della ritenuta d'acconto dall'originario 10% al **4%**.

Successivamente la Legge di Stabilità per il 2015 ha **disposto nuovamente l'aumento della ritenuta** sui pagamenti effettuati con bonifico, **dal 4% all'8%**. Dato che il sostituto d'imposta obbligato ad operare e versare le ritenute in questione sono le banche/Poste e non il condominio si ritiene che anche tali spese, sebbene assoggettate a ritenuta, debbano essere indicate nel quadro AC del modello Unico 2016

MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL QUADRO AC

Sezione I – Dati identificativi del condominio

SEZIONE I Dati identificativi del condominio	AC1	
	Codice fiscale 1	Denominazione 2

Relativamente a **ciascun condominio** devono essere indicati

- **nel campo 1:** il codice fiscale;
- **nel campo 2:** la denominazione;



Sono stati eliminati i campi che prevedevano l'indicazione del comune, della provincia, la via e il numero civico del condominio.

Sezione II – Dati catastali del condominio

SEZIONE II Dati catastali del condominio (interventi di recupero del patrimonio edilizio)	AC2		Dati catastali del condominio	Codice comune 1	T/U 2	Sezione urbana/ comune catastale 4	Foglio 5	6	Particella /	Subalterno 7
	AC3		Domanda di accatastamento	Data 1			Numero 2		Provincia Ufficio Agenzia Entrate 3	

In questa **sezione vanno indicati i dati catastali identificativi del condominio** oggetto di interventi sulle parti comuni condominiali, con riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio per i quali è stato eliminato l'obbligo della comunicazione al Centro operativo di Pescara (D.L. 70/2011, entrato in vigore il 14 maggio 2011).

Se l'immobile non è ancora stato censito al momento di presentazione della dichiarazione devono essere riportati gli estremi della domanda di accatastamento.

Rigo AC2 - Dati catastali del condominio

Colonna	
1	codice catastale del comune dove è situato il condominio. Il codice Comune può essere a seconda dei casi di quattro o cinque caratteri come indicato nel documento catastale.
2	T se l'immobile è censito nel catasto terreni; U se l'immobile è censito nel catasto edilizio urbano.
4	lettere o i numeri indicati nel documento catastale , se presenti. Per gli immobili siti nelle zone in cui vige il sistema tavolare indicare il codice "Comune catastale".
5	numero di foglio indicato nel documento catastale.

6	numero di particella , indicato nel documento catastale, che può essere composto da due parti, rispettivamente di cinque e quattro cifre, separato da una barra spaziatrice. Se la particella è composta da una sola serie di cifre, quest'ultima va riportata nella parte a sinistra della barra spaziatrice.
7	se presente, il numero di subalterno indicato nel documento catastale.

Rigo AC3 - Domanda di accatastamento

Colonna	
1	data di presentazione della domanda di accatastamento
2	numero della domanda di accatastamento
3	sigla della Provincia in cui è situato l'Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio presso il quale è stata presentata la domanda.

Sezione III – Dati relativi ai fornitori e agli acquisti di beni e servizi

SEZIONE III Dati relativi ai fornitori e agli acquisti di beni e servizi					
Codice fiscale 1	Cognome ovvero Denominazione 2				
Nome (solo per le persone fisiche) 3	Sesso (M o F) 4 <table border="1"> <tr> <td>Data di nascita 5</td> <td>giorno</td> <td> mese</td> <td> anno</td> </tr> </table>	Data di nascita 5	giorno	mese	anno
Data di nascita 5	giorno	mese	anno		
Importo complessivo degli acquisti di beni e servizi 8	Comune (o Stato estero) di nascita 6 <table border="1"> <tr> <td>Provincia 7</td> </tr> </table>	Provincia 7			
Provincia 7					
,00					

Nella **sezione “dati relativi ai fornitori e agli acquisti di beni e servizi”** devono essere indicati, per ciascun fornitore, i dati identificativi e l'ammontare complessivo degli acquisti di beni e servizi effettuati dal condominio nell'anno solare.

Gli acquisti che devono essere indicati nel quadro AC sono quelli effettuati nell'anno solare, indipendentemente dal criterio di contabilizzazione seguito dal condominio: ai fini della determinazione del momento di effettuazione degli acquisti si applicano le disposizioni dell'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Pertanto, in via generale, le cessioni dei beni si intendono effettuate:

- per la cessione di beni immobili al momento della stipulazione del contratto;
- per la cessione di beni mobili al momento della consegna o spedizione.

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; nel caso in cui sia stata emessa fattura anteriormente al pagamento del corrispettivo o quest'ultimo sia stato pagato parzialmente, l'operazione si considera effettuata rispettivamente alla data di emissione della fattura o a quella del pagamento parziale, relativamente all'importo fatturato o pagato.

In particolare, nella sezione devono essere indicati:

- nel **campo 1**: il codice fiscale o la partita Iva, del fornitore;
- nel **campo 2**: il cognome, se il fornitore è persona fisica, ovvero la denominazione o ragione sociale, se il fornitore è un soggetto diverso da una persona fisica;
- i **campi da 3 a 7** vanno compilati esclusivamente se il fornitore è persona fisica e va riportato il nome e gli altri dati anagrafici (sesso, data, comune e provincia di nascita);

QUADRO AC

Modalità di compilazione del quadro AC

- nel **campo 8** deve essere indicato l'ammontare complessivo degli acquisti di beni e servizi effettuati dal condominio nell'anno solare.



Qualora sia necessario compilare più quadri in relazione ad uno stesso condominio i dati identificativi del condominio devono essere riportati su tutti i quadri.



Sono stati eliminati i campi per l'indicatore del comune, della provincia, della via e del numero civico e del domicilio finale del fornitore e l'eventuale stato estero di residenza.



In presenza di più condomini amministrati dal medesimo amministratore devono essere compilati distinti quadri AC per ciascun condominio.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Si ipotizzi che nel corso del 2015 il Condominio "Ai Giardini", codice fiscale, 90071750328, con domicilio a Torino, via Milano 8:

- abbia pagato i consumi di energia elettrica per 1.500 euro;
- abbia acquistato dal fornitore Gamma srl, codice fiscale 00102256404 le attrezzature per la manutenzione del giardino per un importo complessivo di 900 euro;
- abbia pagato l'assicurazione dello stabile 200 euro;
- abbia pagato compensi all'amministratore un importo pari ad 900 euro.

Il **quadro AC** dovrà essere così compilato:

SEZIONE I Dati identificativi del condominio		
AC1	Codice fiscale ¹ 90071750328	Denominazione ² AI GIARDINI

Nella sezione AC1 devono essere indicati i dati identificativi del condominio

SEZIONE III
Dati relativi ai fornitori
e agli acquisti
di beni e servizi

Codice fiscale ¹ 00102256404		Cognome ovvero Denominazione ² GAMMA SRL				
AC4	Nome (solo per le persone fisiche) ³	Sesso (M o F) ⁴	Data di nascita ⁵ giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita ⁶
	Provincia ⁷					
Importo complessivo degli acquisti di beni e servizi ⁸ 900 ,00						

In questa sezione vanno indicati solo i dati relativi all'acquisto delle attrezzature da giardino in quanto di importo superiore al limite minimo di 258,23 euro.

Non devono essere indicati nel quadro AC:

- i compensi erogati all'amministratore (in quanto soggetti a ritenuta vanno dichiarati nel modello 770);
- i consumi di energia elettrica;
- l'assicurazione dello stabile (in quanto l'importo è inferiore a 258,23 euro).

QUADRO RV

RICONCILIAZIONI DATI DI BILANCIO E FISCALI E OPERAZIONI STRAORDINARIE

GENERALITÀ

Il presente quadro si compone di 2 sezioni.

La prima sezione ha lo scopo di evidenziare le differenze tra i valori civili e i valori fiscali di beni e/o elementi patrimoniali emerse in dipendenza delle operazioni ivi elencate ovvero conseguenti all'adozione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.

La sezione II ha, invece, lo scopo di evidenziare i dati rilevanti in relazione a ciascuna operazione straordinaria (scissione e fusione) intervenuta nel corso del periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.

SEZIONE I – RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI

La Sezione I va compilata in tutte le ipotesi in cui i beni relativi all'impresa risultano iscritti in bilancio a valori superiori a quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, in dipendenza di una delle operazioni che di seguito si evidenziano e che devono essere individuate indicando l'apposito codice nella casella **“Causa”**.

- 1) Conferimenti di azienda, fusioni e scissioni;
- 2) Rivalutazione di beni;
- 3) Utili e/o perdite su cambi derivanti dalla valutazione dei crediti e debiti in valuta ai sensi dell'art. 110, comma 3, del Tuir;
- 4) Altre operazioni. Il presente codice va utilizzato anche nell'ipotesi in cui i disallineamenti da indicare nella presente sezione siano dovuti a più di una delle suddette operazioni.

Inoltre, la Sezione va compilata anche dai soggetti per i quali l'adozione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) ha generato disallineamenti tra i valori civili e fiscali delle voci di bilancio. Si precisa che per tali soggetti valgono, anche in deroga alle disposizioni della sezione I capo II del titolo II del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili. In tale caso, va indicato il **codice 1** nell'apposita **casella denominata “IAS” (colonna 3)**. Per ogni categoria di beni e/o elementi patrimoniali va redatto un distinto rigo.

Il caso del doppio disallineamento

Se i valori civili e fiscali di un medesimo bene differiscano sia per effetto di una delle operazioni che

Periodo di compilazione del prospetto

Se in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali il valore civile del bene è variato rispetto a quello finale risultante dal quadro RV del modello Unico 2015, nella colonna 5 va indicato il valore variato.

Le voci della presente sezione non dovranno più essere indicati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il valore fiscalmente riconosciuto corrisponde a quello indicato in bilancio anche per effetto di riallineamento a seguito del processo di ammortamento o a seguito di assoggettamento a imposizione sostitutiva della differenza dei valori, avendo compilato il quadro RQ del modello Unico SP 2014. Per il primo esercizio nel quale viene redatto il quadro, il valore iniziale di bilancio corrisponde al valore al quale i beni sono iscritti in contabilità.

SP
SOCIETÀ DI PERSONE
2016
Agenzia
Entrate

REDDITI
QUADRO RV
Riconciliazione dati di bilancio e fiscali -
Operazioni straordinarie

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

[illegible]

Mod N

11

SEZIONE I

RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa		IAS	Valore ante IAS			
		1			2	3		4			
RV1	Valore contabile	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	9	Valore di realizzo
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10	Valore iniziale	11	Incrementi	12	Decrementi	13	Valore finale		
			,00		,00		,00		,00		
RV2	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
			,00		,00		,00		,00		
RV3	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
			,00		,00		,00		,00		
RV4	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
			,00		,00		,00		,00		
		1			2	3		4			

QUADRO RV – RICONCILIAZIONI DATI DI BILANCIO E FISCALI E OPERAZIONI STRAORDINARIE

Sezione I – Riconciliazione dati di bilancio e fiscali

RV5	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
		1				2		3		4	
											,00
RV6	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
		1				2		3		4	
											,00
RV7	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
		1				2		3		4	
											,00
RV8	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
		1				2		3		4	
											,00
RV9	Valore contabile	5		6		7		8		9	
			,00		,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	10		11		12		13			
		1				2		3		4	
											,00

Ai fini della compilazione, osservare quanto segue:

Nella **colonna 1**, va indicata la voce di bilancio che accoglie i valori disallineati.

Per la compilazione delle **colonne 2 e 3** si veda quanto indicato in precedenza.

Colonna 2 L'INDICAZIONE DELLA CAUSA DEL DISALLINEAMENTO	
CODICE	DESCRIZIONE
1)	Conferimenti di azienda, fusioni e scissioni
2)	Rivalutazione di beni
3)	Utili e/o perdite su cambi derivanti dalla valutazione dei crediti e debiti in valuta ai sensi dell'art. 110, comma 3, del Tuir
4)	Altre operazioni, da usarsi anche nell'ipotesi in cui i disallineamenti da indicare nella presente sezione siano dovuti a più di una delle suddette operazioni

Nella **colonna 4**, va indicato il corrispondente valore contabile risultante dal bilancio chiuso prima della transizione ai principi contabili internazionali.

Nella **colonna 5**, va indicato il valore contabile della voce di bilancio rilevabile all'inizio dell'esercizio.

Nelle **colonne 6 e 7**, vanno indicati gli incrementi/decrementi che la voce di bilancio ha subito nel corso dell'esercizio.

Nella **colonna 8**, va indicato il valore contabile della voce rilevabile alla fine dell'esercizio, pari alla somma algebrica dell'importo di colonna 5 e degli importi indicati nelle colonne 6 e 7.

Nella **colonna 10**, va indicato il valore fiscale della voce di bilancio rilevabile all'inizio dell'esercizio.

Nelle **colonne 11 e 12**, vanno indicati gli incrementi/decrementi della voce di bilancio rilevanti ai fini fiscali.

Nella **colonna 13**, va indicato il valore fiscale alla data di chiusura dell'esercizio, pari alla somma algebrica dell'importo di colonna 10 e degli importi indicati nelle colonne 11 e 12.



ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Si ipotizzi che la società Alfa abbia iscritto in contabilità, nel 2015, un credito in valuta straniera originariamente quotato 10.000,00 euro (senza variazioni al 31.12.2014).

A fine esercizio, il detto credito, per effetto della variazione del cambio, è pari ad 9.000 euro.

Fiscalmente, l'aggiustamento non rileva non essendo realizzato.

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS	Valore ante IAS
		1	2	3	4	5
		CREDITI IN VALUTA ESTERA		3		,00
RV1	Valore contabile	6	7	8	9	10
	Valore fiscale	11	12	13		
	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
	10.000,00	,00	1.000,00	9.000,00	,00	
	10.000,00	,00	,00	10.000,00		

Passaggio agli IAS ed eliminazione di voci dell'attivo o del passivo

Anche per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, resta ferma l'applicazione dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. 38/2005 (si veda, art. 1, comma 59, l. 244/2007); l'eliminazione nell'attivo patrimoniale di costi iscritti e non più capitalizzabili genera un disallineamento tra il valore civile (non più esistente a seguito dell'eliminazione) e quello fiscale.

In tale caso, in colonna 1, va indicata la descrizione della posta eliminata dal bilancio a seguito dell'applicazione dei principi contabili internazionali; in colonna 4, va indicato il corrispondente valore contabile risultante dal bilancio prima della transizione ai principi contabili internazionali; le colonne da 5 a 8 non devono essere compilate.

Nella colonna 10, va indicato il valore fiscale esistente alla data di apertura del primo bilancio di esercizio redatto secondo i principi contabili internazionali (ovvero per gli esercizi successivi quello esistente alla data di apertura dei predetti esercizi) della voce di bilancio eliminata.

Nelle colonne 11 e 12, vanno indicati gli incrementi/decrementi rilevanti ai fini fiscali della voce di bilancio eliminata o non più iscrivibile.

Nella colonna 13, va indicato il valore fiscale esistente alla data di chiusura dell'esercizio.

Le medesime istruzioni si rendono applicabili all'eliminazione nel passivo patrimoniale di fondi di accantonamento considerati dedotti, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, ai sensi dell'art. 13, comma 6 del D.Lgs. 38 del 2005. Tali modalità si applicano anche alle ipotesi di eliminazione di fondi per rischi ed oneri diversi da quelli "considerati dedotti per effetto delle disposizioni di cui agli articoli 115, comma 11, 128 e 141" del Tuir, per effetto dell'adozione dei criteri di valutazione previsti dai principi contabili internazionali.

Ad esempio, la presente sezione va utilizzata per evidenziare il disallineamento tra valore civile e fiscale scaturente dall'eliminazione del fondo TFR per effetto dell'adozione dei criteri previsti dallo IAS 19.

SEZIONE II – OPERAZIONI STRAORDINARIE

La presente sezione va compilata da ciascun soggetto beneficiario della scissione, incorporante o risultante dalla fusione, in relazione a ciascuna operazione di scissione e/o di fusione intervenuta nel corso del periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.

In particolare va notato che:

- se, nello stesso periodo d'imposta, la società è stata beneficiaria di più scissioni, dovrà compilare più sezioni II;
- se, sempre nello stesso periodo, il soggetto incorporante o risultante dalla fusione viene poi incorporato o si fonde con altri, il quadro relativo alla prima operazione va compilato, per il soggetto cessato e con riferimento alla sua posizione nella prima operazione, dalla società successivamente incorporante o risultante dalla fusione.

La sezione II è suddivisa in 3 parti:

- la **parte I** è riservata ai dati relativi alla società beneficiaria, incorporante o risultante dalla fusione;
- la **parte II** ai dati relativi alla società scissa, incorporata o fusa;
- la **parte III** ai dati relativi alle altre società beneficiarie della scissione. Se queste ultime sono in numero superiore agli spazi disponibili, l'elenco proseguirà su un altro quadro utilizzando solo la parte III della sezione II.

SEZIONE II OPERAZIONI STRAORDINARIE PARTE I Dati relativi alla società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione	RV10	Utilizzo 1	Codice fiscale 2	Denominazione o Ragione sociale 3
	RV12	Codice attività 1	Barrare la casella se modificato nell'ultimo biennio 2	Anno di inizio attività 3

Al fine di identificare l'utilizzo della presente sezione è necessario indicare nell'apposito **campo denominato "Utilizzo"**:

- il **codice "1"** qualora l'utilizzo sia relativo ad operazioni di scissione;
- il **codice "2"** qualora sia relativo ad operazioni di fusione. Se nel medesimo periodo sono state effettuate più operazioni straordinarie è necessario compilare più moduli avendo cura di numerarli progressivamente.

Società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione

I rigli riguardanti i dati relativi alla società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione vanno compilati solo se tale società è diversa dal dichiarante.

Nel **rigo RV13, campo "Tipo di operazione"**, va indicato, in caso di scissione, rispettivamente, il codice "1" o "2", a seconda che la scissione sia totale o parziale, e in caso di fusione il codice "1" o "2", a seconda che la fusione sia propria o per incorporazione; nei **campi 2 e 3** vanno indicati, rispettivamente, il numero di soggetti beneficiari, fusi o incorporati e la data dell'atto di scissione o di fusione.

QUADRO RV – RICONCILIAZIONI DATI DI BILANCIO E FISCALI E OPERAZIONI STRAORDINARIE

Sezione II – Operazioni straordinarie

IL TIPO DI OPERAZIONE		
SCISSIONE (individuata in RV10 col. 1)	1	SCISSIONE TOTALE
	2	SCISSIONE PARZIALE
FUSIONE (individuata in RV10 col. 1)	1	FUSIONE PROPRIA
	2	FUSIONE PER INCORPORAZIONE

Dati relativi alla operazione	RV13	Tipo di operazione	Numero soggetti beneficiari, fusi o incorporati	Data atto di scissione o fusione		
				giorno	mese	anno
			2			
	RV14	Quota di patrimonio netto contabile della società scissa acquisita dalla società beneficiaria				, %
	RV15	Quota della beneficiaria assegnata ai soci della società scissa				, %

Nel **rigo RV14**, va indicata la quota percentuale del patrimonio netto contabile della società scissa acquisita dalla beneficiaria.

Nel **rigo RV15**, va indicata la quota percentuale del capitale sociale assegnato dalla società beneficiaria in concambio ai soci della società scissa.

Beni acquisiti	RV16	Aziende o complessi aziendali	1	Partecipazioni rappresentative di aziende o complessi aziendali	2	Altri beni	3

Nel **rigo RV16**, vanno specificate, barrando le relative caselle, le categorie cui appartengono i beni acquisiti con la scissione.

Soci concambianti	RV17	Mantenimento delle proporzioni di partecipazione	

Nel **rigo RV17**, va indicato, rispettivamente, il codice “1” o “2”, a seconda che le azioni o quote assegnate ai singoli soci della società scissa sono o non sono in proporzione con le loro originarie partecipazioni nella stessa società.

Patrimonio netto	RV18	giorno mese anno			giorno mese anno			giorno mese anno		
		1	2	3	1	2	3	1	2	3
	RV19	Patrimonio netto								

Nel **rigo RV18**, **colonne 1, 2 e 3**, vanno indicati, con riguardo alla società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione, rispettivamente, la data immediatamente anteriore a quella di unificazione dei conti patrimoniali, la data di tale unificazione e la data di chiusura dell'esercizio in cui l'unificazione è avvenuta.

Nel **rigo RV19**, **colonne 1, 2 e 3**, vanno indicati i corrispondenti importi del patrimonio netto secondo le risultanze contabili relativi alle date di cui alle colonne 1, 2 e 3 del rigo RV18.

Altri dati	RV20	Aumento di capitale sociale per concambio		,00
	RV21	Nuovo capitale sociale		,00
	RV22	Quota di partecipazione dei soci alla società dichiarante		, %

Nei **righe RV20 e RV21**, va indicato, rispettivamente, l'importo relativo all'aumento del capitale per il concambio e l'importo del nuovo capitale sociale.

Nel **rigo RV22** la quota percentuale della partecipazione a detto capitale dei vecchi soci della società incorporata.

Società scissa, incorporata o fusa

Se i soggetti fusi o incorporati sono più di uno, occorre compilare altri quadri utilizzando solo la parte II della presente sezione.

PARTE II DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ SCISSA, INCORPORATA O FUSA	RV23	Codice fiscale 1	Denominazione o Ragione sociale 2		
	RV25	Codice attività 1	Barrare la casella se modificato nell'ultimo biennio 2	Anno inizio attività 3	Data decorrenza effetti fiscali 4
	giorno mese anno				
	RV26	Quota di patrimonio netto contabile non trasferita			

Con riguardo alla società scissa va indicata la quota percentuale del patrimonio netto contabile non trasferita (**rigo RV26**), ove si tratti di scissione parziale.

Disavanzo da annullamento e da concambio	RV27	Ammontare del disavanzo di scissione o di fusione	2	3	,00
	RV28	Imputato al conto economico			,00
	RV29	Imputato	1		,00
	RV30	alle voci			,00
	RV31	dell'attivo			,00
	RV32				,00

Nel **rigo RV27**, va indicato:

- in **colonna 2**, il **codice 1** in caso di disavanzo da annullamento, il **codice 2** in caso di disavanzo da concambio, il **codice 3** in caso di compresenza di entrambe le tipologie di disavanzo;
- in **colonna 3**, l'ammontare complessivo del disavanzo di scissione o di fusione.

Nel **rigo RV28**, va indicata la parte del predetto disavanzo imputata al conto economico.

Nei **righe** da **RV29** a **RV32**, va indicato:

- in **colonna 1**, le voci dell'attivo patrimoniale alle quali è stato imputato il disavanzo;
- in **colonna 2**, il codice **1**, qualora si tratti di beni ammortizzabili, e il codice **2**, qualora si tratti di beni non ammortizzabili;
- in **colonna 3**, i relativi importi.

Avanzo da annullamento e da concambio	RV33	Ammontare dell'avanzo di scissione o di fusione	2	da annullamento	3	da concambio
				,00		,00
	RV34	Imputato	1			,00
	RV35	alle voci				,00
	RV36	del patrimonio				,00
	RV37	netto				,00

Nel **rigo RV33**, **colonne 2 e 3**, va indicato l'importo dell'avanzo da annullamento e quello da concambio. Nei **righe** da **RV34** a **RV37** vanno indicati: in **colonna 1**, le voci del patrimonio netto alle quali è stato imputato l'avanzo da annullamento e/o da concambio e, in **colonna 2** o in **colonna 3**, gli importi ad esse relativi.



MODALITÀ DI IMPUTAZIONE FISCALE DELL'AVANZO DA FUSIONE

Ai sensi dell'art. 172, comma 5, Tuir, l'avanzo di fusione deve essere prioritariamente utilizzato rispetto alle altre voci del patrimonio netto, per la ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta che risultano iscritte nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate; l'omessa ricostituzione comporta la tassazione delle stesse in capo alla società risultante dalla fusione (detta disposizione non si applica con riferimento alle riserve tassabili solo in caso di distribuzione). L'eventuale avanzo residuo dovrà essere proporzionalmente attribuito alle altre voci del patrimonio netto della società fusa o incorporata. Ai sensi dell'art. 172, comma 6, Tuir, all'eventuale avanzo residuo si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della società incorporata o fusa; si considerano non concorrenti alla formazione dell'avanzo da annullamento il capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del valore della partecipazione annullata. Ai fini della ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta e delle altre riserve si applicano nei riguardi della beneficiaria della scissione, per le rispettive quote, le disposizioni dettate per le fusioni dai commi 5 e 6 dell'art. 172 Tuir per la società incorporante o risultante dalla fusione (comma 9 dell'art. 173 Tuir).

Riserve e fondi in sospensione di imposta Tassabili solo in caso di distribuzione	RV38	Ricostituite pro-quota		,00
	RV39	Ricostituite per intero		,00
	RV40	Non ricostituite		,00

Nei **rigli RV38 e RV39**, vanno indicate, per importi complessivi, le riserve e fondi in sospensione d'imposta, tassabili solo in caso di distribuzione, risultanti dall'ultimo bilancio della società scissa, ovvero fusa o incorporata, ricostituite pro-quota (solo per i casi di scissione) e quelle ricostituite per intero.

Nel **rigo RV40**, vanno indicate, per importi complessivi, le poste di cui trattasi non ricostituite.

Altre riserve e fondi in sospensione di imposta	RV41	Ricostituite pro-quota		,00
	RV42	Ricostituite per intero		,00
	RV43	Non ricostituite		,00

Nei **rigli RV41, RV42 e RV43** vanno indicati i predetti dati relativi alle altre riserve e fondi in sospensione d'imposta, diverse da quelli tassabili solo in caso di distribuzione.

Altri dati	RV44	Partecipazioni annullate in possesso dell'incorporante	Quota ¹	,	%	Costo ²	,00
	RV45	Partecipazioni annullate in possesso di altre	Quota	,	%	Costo	,00

Nei **rigli RV44 e RV45**, vanno indicate le partecipazioni nella società fusa o incorporata, annullate per effetto della fusione, specificando la quota percentuale (**colonna 1**) e il costo (**colonna 2**), rispettivamente per quelle possedute dalla incorporante (rigo RV44) e per quelle possedute dalle altre società partecipanti alla fusione (rigo RV45).

Agevolazioni	Deduzioni Start up					
	Periodo di formazione		Periodo di formazione		Periodo di formazione	
RV46	1	2	3	4	5	6
		,00		,00		,00
Detrazioni Start up						
RV47	1	2	3	4	5	6
		,00		,00		,00
RV48						ACE
						,00

I rigi RV46 e RV47 riguardano gli incentivi fiscali per l'investimento in start-up innovative previsti dall'art. 29 D.L. 179/2012, convertito, con modificazioni, L. 221/2012 (si veda quadro RS).

In particolare, nel **rigo RV46** vanno indicate, secondo il periodo di formazione riportando nei campi 1, 3 e 5 la data di chiusura del periodo d'imposta di formazione, le eccedenze di deduzione trasferite alla società beneficiaria, alla società incorporante o risultante dalla fusione, relative ai periodi d'imposta ante scissione o fusione, a partire da quello più recente, e riportabili nei tre periodi d'imposta successivi a quello di formazione. Tali importi vanno indicati nel **rigo RN19**.

Nel **rigo RV47** vanno indicate, secondo il periodo di formazione riportando nei campi 1, 3 e 5 la data di chiusura del periodo d'imposta di formazione, le eccedenze di detrazione trasferite alla società beneficiaria, alla società incorporante o risultante dalla fusione, relative ai periodi d'imposta ante scissione o fusione, a partire da quello più recente, e riportabili nei tre periodi d'imposta successivi a quello di formazione. Tali importi vanno indicati nel **rigo RN20**.

Il **rigo RV48** riguarda la deduzione prevista dall'art.1 D.L. 201/2011 convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011 (si veda quadro RS) e va indicato l'importo del rendimento nozionale che la società fusa, incorporata o scissa non ha utilizzato ai sensi del comma 4 dell'art. 1 D.L. 201/2011, in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato ai fini IRES, trasferito, a seguito dell'operazione straordinaria, alla società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria della scissione.

Tale importo va indicato nella colonna **7 del rigo RS45**.

Nella **parte III** vanno indicate i dati relativi alle eventuali altre società beneficiarie della scissione.

PARTE III ALTRE SOCIETÀ BENEFICIARIE	RV49		RV50				RV51		
	Codice fiscale 1	Denominazione o Ragione sociale 2	Codice attività 1	Barrare la casella se modificato nell'ultimo biennio	Anno inizio attività 3	Data decorrenza effetti fiscali 4	giorno	mese	anno
	Quota acquisita del patrimonio netto contabile della società scissa								%

QUADRO TR



REDDITI
QUADRO TR
Trasferimento della residenza all'estero

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

Mod. N.

TR1	Plusvalenza unitaria	1	,00	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	2	,00	
TR2	Plusvalenza unitaria	1	,00	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	2	,00	Codice fiscale
TR3	Plusvalenza unitaria	1	,00	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	2	,00	Codice fiscale
TR4	Plusvalenza unitaria	1	,00	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	2	,00	Codice fiscale
TR5 Totale	Plusvalenza unitaria	1	,00	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	2	,00	

Il trasferimento all'estero di soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la **perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi**, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

In alternativa al versamento immediato dell'imposta dovuta sulla plusvalenza, per effetto dell'art. 166, comma 2-quater, Tuir e del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 2 agosto 2013 e 2 luglio 2014 e Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 10 luglio 2014, i contribuenti che trasferiscono la residenza in altri Stati dell'Unione europea o dello Spazio Economico Europeo possono optare per:

- 1) la **sospensione** del versamento dell'imposta dovuta sulla plusvalenza unitariamente determinata, anche distintamente per ciascuno dei cespiti o componenti non confluiti in una stabile organizzazione residente; a tal fine la plusvalenza è riferita a ciascun cespite o componente trasferito in base al rapporto tra il suo maggior valore e il totale dei maggiori valori trasferiti;
- 2) il **versamento rateale** dell'imposta, anche relativa a ciascun cespite, le quote dovute sono maggiorate degli interessi nella misura prevista dall'art. 20 D.Lgs. 241/1997.

Il decreto del 2 luglio 2014 si applica ai trasferimenti di residenza effettuati nel periodo di imposta che inizia dopo l'8 luglio 2014.

DETERMINAZIONE DELLA PLUSVALENZA

La plusvalenza viene determinata unitariamente in base al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale non confluiti in una stabile organizzazione residente.

Le perdite di esercizi precedenti non ancora utilizzate compensano prioritariamente il reddito dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia. L'eccedenza, unitamente all'eventuale perdita di periodo, compensa la plusvalenza che emerge a seguito del trasferimento della residenza.

Le imposte sui redditi relative alla plusvalenza, della quale è sospesa la tassazione, sono determinate in via definitiva, senza tener conto delle minusvalenze e/o delle plusvalenze realizzate successivamente al trasferimento.

La sospensione non può riguardare:

- i maggiori e i minori valori dei beni di cui all'art. 85 del Tuir;
- i fondi in sospensione d'imposta di cui al comma 2 dell'art. 166 del Tuir, non ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato;
- gli altri componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia, ivi compresi quelli relativi a esercizi precedenti, e non attinenti ai cespiti trasferiti, la cui deduzione o tassazione sia stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir.

Se non fosse sufficiente un unico modulo per l'indicazione dei dati richiesti, si dovranno utilizzare altri moduli avendo cura di numerare progressivamente ciascuno di essi, riportando la numerazione progressiva nell'apposita casella posta nella prima pagina del quadro TR.

Il monitoraggio previsto dal comma 9 dell'art. 1 del d.m. 2 agosto 2013 (sostituito dal d. m. 2 luglio 2014) si effettua compilando il quadro TR del modello Unico SC.

Rigo TR1

TR1	Plusvalenza unitaria	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile
	1	2

Nel **rigo TR1** va indicato:

- in **colonna 1** l'ammontare della plusvalenza che ha concorso alla formazione del reddito, indicata nel rigo RF31 codice 39 o nel rigo RG10 codice 11 e/o RJ9 colonna 1;
- in **colonna 2**, l'ammontare della plusvalenza la cui tassazione può essere sospesa o rateizzata dai soci.

Rigo TR2-TR4

TR2	Plusvalenza unitaria	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	Codice fiscale
	1	2	3
TR3	Plusvalenza unitaria	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	Codice fiscale
	1	2	3
TR4	Plusvalenza unitaria	Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	Codice fiscale
	1	2	3

Nel caso di partecipazione a una o più società che hanno trasferito la residenza all'estero, **nelle colonne 1 e 2** dei rigi TR2-TR4 vanno indicati gli importi delle plusvalenze (vedi istruzioni al rigo TR1) attribuite per trasparenza dalle società partecipate e in **colonna 3** il relativo codice fiscale. Qualora il contribuente

partecipi a più società deve compilare un distinto rigo per ogni società partecipata che ha trasferito la residenza all'estero.

Rigo TR5

TR5 Totale	Plusvalenza unitaria		Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	
	1		2	
		,00		,00

Nel **rigo TR5** va indicato:

- in **colonna 1**, la somma degli importi di cui a colonna 1 dei rigi da TR1 a TR4, di tutti i moduli compilati, da riportarsi al rigo RN22 colonna 1;
- in **colonna 2**, la somma degli importi di cui a colonna 2 dei rigi da TR1 a TR4, di tutti i moduli compilati, da riportarsi al rigo RN22 colonna 2.

Trasferimento della residenza all'estero	RN22	Plusvalenza unitaria		Plusvalenza sospensibile o rateizzabile	
		1		2	
			,00		,00

Gli importi da evidenziare nelle colonne 1 e 2 del rigo TR5 non possono essere superiori all'importo del reddito d'impresa determinato nel quadro RF (rigo RF66) o nel quadro RG (rigo RG34) o nel quadro RJ (rigo RJ15, colonna 2), qualora non sia stato compilato anche il quadro RF.

Nel caso in cui il soggetto dichiarante sia una società semplice gli importi di colonne 1 e 2 non possono eccedere quello di rigo RH12, colonna 3.

QUADRO OP COMUNICAZIONI PER IL REGIME OPZIONALE TONNAGE TAX



REDDITI
QUADRO OP
Comunicazione per il regime opzionale tonnage tax

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

Mod. N.

OP1	Tipo comunicazione	Opzione ¹	Rinnovo ²
OP2	Codice fiscale ¹	Codice fiscale ²	
OP3	¹	²	
OP4	¹	²	
OP5	¹	²	

OPZIONE PER LA TONNAGE TAX

Gli articoli da 155 a 161 del Tuir prevedono un regime opzionale di determinazione forfetaria del reddito imponibile delle imprese marittime ("tonnage tax") cui possono accedere i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e d), del Tuir.

Per approfondimenti sul regime si veda il commento del quadro RJ.

La sezione va compilata:

- nel caso di esercizio dell'opzione per il regime di "tonnage tax": l'opzione è irrevocabile per dieci esercizi sociali e deve essere esercitata relativamente a tutte le navi con i requisiti di cui all'art. 155 Tuir conseguiti entro la chiusura del periodo d'imposta e può essere rinnovata;
- nel caso di rinnovo dell'opzione per il regime di "tonnage tax".

La comunicazione va effettuata dalla società all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare o rinnovare l'opzione per il regime di "tonnage tax".

In caso di società che fanno parte di un gruppo l'opzione deve essere esercitata relativamente a tutte le navi che ne hanno i requisiti. In tal caso l'opzione è esercitata, oltre che dalla società controllante, anche da tutte le società controllate ed è comunicata dalla società controllante.



Qualora per qualsiasi motivo venga meno l'efficacia dell'opzione esercitata, la nuova opzione non può avvenire prima del decorso del decennio originariamente previsto.

Nel **rigo OP1** ("Tipo di comunicazione") vanno barrate le caselle in funzione della tipologia di comunicazione effettuata:

- la **colonna 1** ("Opzione"), in caso di esercizio, per la prima volta, dell'opzione;
- la **colonna 2** ("Rinnovo"), in caso di rinnovo dell'opzione.

I **rigli da OP2 a OP5**, colonne 1 e 2, vanno compilati indicando il codice fiscale delle società del gruppo per le quali trova applicazione il regime di "tonnage tax" e sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile.



TeamSystem
Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro (PU)
Tel. 0721 42661 - Fax 0721 400502
www.teamsystem.com



Reg. n.8082
UNI EN ISO 9001:2008

Sedi Certificate: Pesaro e Senigallia

Certified Software Partner
