

informatore e degli enti **L** normativo delle parrocchie non commerciali

ex **L** ege



Le dichiarazioni fiscali

Aggiornamenti normativi

22002

LE DICHIARAZIONI FISCALI

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

2°/2002

EX LEGE
N° 2/2002

Direttore Responsabile
CARLO REDAELLI

Comitato di Redazione
P.zza Fontana, 2
20122 Milano
Tel. 02/8556206
Fax 02.878008
E-Mail avvocatura@diocesi.milano.it

Editore: I.T.L. S.p.A.
Presidente: LUIGI TESTORE
Via Antonio da Recanate, 1
20124 Milano
Tel. 02/6713161 - Fax 02/66984388

Amministrazione:
Tel. 02/67131644
Marketing e promozione:
Tel. 02/6713161
Fax 02/66983961

Periodico Registrato presso il Tribunale di Milano al n. 113 in data 17/02/1999

Spedizione in abbonamento postale 45% art. 2 comma 20/b legge 662/96 fil. Milano

Una copia €7,90 – Abbonamento annuo Italia €21,00 – Estero €42,00
C/C Postale n. 13563226 intestato a ITL Spa - via A. da Recanate, 1 - 20124 Milano

Stampa: Grafiche Monti Saronno

GARANZIA DI TUTELA DEI DATI PERSONALI

L'Editore garantisce la riservatezza dei loro dati personali che verranno elaborati elettronicamente ed eventualmente utilizzati al solo scopo promozionale. Qualora gli abbonati non siano interessati a ricevere le predette informazioni promozionali sono pregati di comunicarlo all'Editore, scrivendo a ITL spa, via Antonio da Recanate 1 - 20124 Milano. *In conformità alla legge 675/96 sulla tutela dei dati personali*

AGGIORNATO AL 1° GIUGNO 2002

Il testo, anche se elaborato con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

SOMMARIO

EDITORIALE	pag. 5
-------------------------	---------------

LE DICHIARAZIONI FISCALI

NOVITÀ E SCADENZE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE	pag. 9
--	---------------

Patrizia Clementi

1. Modello unico o dichiarazioni autonome?	pag. 9
2. Le novità (marginali del modello UNICO 2002	pag. 10
3. Le novità (sostanziali) nelle scadenze di presentazione e di pagamento	pag. 11
4. Presentazione della dichiarazione: consegna o invio telematico	pag. 14
5. Errori e omissioni possono costare cari	pag. 15

LE PARTI COMUNI E I VARI PROSPETTI DI UNICO 2002	pag. 18
---	----------------

Patrizia Clementi

1. Unico 2002: slalom tra i suoi 24 quadri	pag. 18
2. Sempre obbligatoria la compilazione del frontespizio	pag. 19
3. Nel Quadro RN il calcolo dell'imposta	pag. 22
4. L'IRPEG ridotta per tutti resta dimezzata per alcuni	pag. 23
5. compensazioni e rimborsi: tutte le imposte riassunte nel Quadro RX	pag. 24
6. Con il prospetto degli oneri del Quadro RS si riduce l'imposta	pag. 25
7. Un credito di imposta compensa i vecchi abbuoni per il cinema	pag. 27
8. Amministratori e collegio sindacale si elencano nel Quadro RO	pag. 29

LE REGOLE PER LA TASSAZIONE DI TERRENI E FABBRICATI	pag. 31
--	----------------

Patrizia Clementi

1. Quali i terreni che entrano nel Quadro RA	pag. 32
2. Passa dal Quadro RB il reddito dei fabbricati	pag. 34
3. Il fisco ammorbidisce la sua posizione sui fabbricati storici in locazione	pag. 37

I REDDITI D'IMPRESA	pag. 41
----------------------------------	----------------

Luigi Corbella

1. Previsioni normative speciali per gli enti non commerciali	pag. 42
1.1. La rilevazione contabile delle spese e degli altri componenti negativi di reddito	pag. 42
1.2 Prestazioni di servizi istituzionali	pag. 42
1.3 Proventi da raccolta fondi e contributi pubblici	pag. 42
1.4 Costi promiscui	pag. 44
1.5 Immobili strumentali	pag. 44
1.6 Enti associativi	pag. 45
1.7 Perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini tributari	pag. 45
1.8 Onlus	pag. 45
1.9 Parametri e studi di settore	pag. 46

2. Le novità della disciplina del reedito d'impresa	pag. 47
3. I Quadri di riferimento del reddito d'impresa	pag. 49
4. Il Quadro RG per gli enti ammessi ai regimi semplificati e forfetari	pag. 50

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESApag. 56

Franco Mastrantonio

1. I soggetti che possono procedere alla rivalutazione	pag. 56
2. Quali i beni rivalutabili	pag. 57
3. Le modalità di rivalutazione e la compilazione del Quadro RY	pag. 57

I REDDITI DIVERSIpag. 61

Patrizia Clementi

IL MONITORAGGIO DEI TRASFERIMENTI DI CAPITALE NEL QUADRO RW pag. 65

Patrizia Clementi

LA DICHIARAZIONE SULLE RITENUTE SUI PREMI DELLE LOTTERIE

NEL QUADRO RZpag. 67

Patrizia Clementi

LA DICHIARAZIONE IRAPpag. 68

Davide Maggi

1. Enti senza attività commerciali	pag. 69
2. Enti con attività commerciali	pag. 70
3. Enti in regime forfetario	pag. 71
4. Attività svolta in diverse regioni	pag. 72
5. Agevolazioni regionali	pag. 73

SI FA IN DUE LA DICHIARAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTApag. 75

Patrizia Clementi

1. Il mod. 770 semplificato	pag. 75
2. Il mod. 770 ordinario	pag. 76
3. Modalità e termini di presentazione	pag. 76

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

ANCORA QUALCHE MESE PER REGOLARIZZARE

I DIPENDENTI IRREGOLARI.....pag. 80

Patrizia Clementi.....

1. Soggetti interessati	pag. 80
2. Effetti della dichiarazione	pag. 80
3. Vantaggi per i datori di lavoro	pag. 81
4. Vantaggi per i lavoratori	pag. 83
5. Modalità di adesione	pag. 84
6. Versamenti	pag. 85
7. La dichiarazione di emersione progressiva	pag. 85
8. Sanzioni	pag. 86

EDITORIALE

L'anticipo delle scadenze per i versamenti di saldo e di acconto IRPEG e IRAP (ed eventualmente del versamento differito dell'IVA) al 20 giugno, hanno creato qualche problema alla tempestiva uscita di questo fascicolo, dedicato, come è ormai tradizione, agli appuntamenti della dichiarazione dei redditi. Ce ne scusiamo con i nostri lettori e ci auguriamo che ugualmente gli approfondimenti contenuti in questo numero possano aiutare ad affrontare in modo corretto i diversi adempimenti ed eventualmente a integrare e correggere quanto finora attuato.

I contributi qui presentati sono per la maggior parte frutto dell'impegno competente e appassionato della rag. Patrizia Clementi, che unisce allo studio della materia la concreta esperienza delle innumerevoli consulenze offerte alle parrocchie e agli enti ecclesiastici, non solo della Diocesi di Milano. A lei è dovuto anche l'articolo concernente i provvedimenti che dovrebbero agevolare l'emersione del cosiddetto lavoro nero. Altri nostri noti collaboratori hanno affrontato specifiche tematiche: il dott. Luigi Corbella, dottore commercialista, presenta la problematica dei redditi d'impresa; il dott. Franco Mastrantonio, esperto in materia tributaria, la questione della rivalutazione dei beni d'impresa; il prof. Davide Maggi, dell'Università Bocconi, gli adempimenti concernenti l'IRAP.

Da ultimo ci sia permesso di segnalare un recente volume, pubblicato dal nostro editore (*“Consigliare nella Chiesa – Organismi di partecipazione della Diocesi di Milano”*, Centro Ambrosiano-ITL, Milano 2002, 16,00 euro), che raccoglie, oltre agli statuti e regolamenti dei diversi organismi di partecipazione, alcuni significativi interventi del Card. Carlo Maria Martini in tema di “consigliare”, anche con riferimento ai consigli per gli affari economici.

Milano, 1° giugno 2002

don Carlo Redaelli
Avvocato generale e direttore responsabile

LE DICHIARAZIONI FISCALI

NOVITÀ E SCADENZE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE

Patrizia Clementi

L'inizio dell'estate accompagna il principale appuntamento con il fisco: coincide infatti con il rito delle dichiarazioni annuali, adempimento che coinvolge, oltre alle persone fisiche e alle società, anche gli enti non commerciali (o, almeno, la maggioranza di essi) che possono essere interessati ad uno o più dei quattro diversi modelli fiscali, raggruppati nel *MODELLO UNICO 2002*. I quattro modelli (che, come vedremo di seguito, sono in realtà cinque) quest'anno si presentano in due versioni, quella in euro (di colore azzurro) e quella in lire (di colore verde).

1. MODELLO UNICO O DICHIARAZIONI AUTONOME?

Sono tenuti alla *dichiarazione IRPEG*, contrassegnata dalla *lettera R*, gli enti che, nel periodo d'imposta 2001, sono stati titolari di qualcuno dei redditi ad essi imputabili: *fondari* (derivanti dal possesso di immobili diversi da quelli esenti); *d'impresa* (connessi all'esercizio in forma non occasionale di attività commerciali); *di capitale* (diversi da quelli tassati alla fonte a titolo di imposta o imposta sostitutiva); *diversi* (come l'esercizio occasionale di attività commerciali, la vendita di aree edificabili, l'affitto di terreni per usi non agricoli...).

Sono tenuti alla *dichiarazione IRAP*, contrassegnata dalla *lettera I*, gli enti che svolgono attività commerciali in via abituale e/o quelli che nell'ambito delle attività istituzionali si avvalgono di personale dipendente o assimilato (compresi i collaboratori coordinati e continuativi) oppure di collaboratori occasionali.

Sono tenuti alla *dichiarazione IVA annuale*, contrassegnata dalla *lettera V*, gli enti che hanno esercitato abitualmente attività commerciali, con esclusione dei casi in cui siano state effettuate solo operazioni esenti o qualora l'attività consista in spettacoli e intrattenimenti in regime forfetario o, infine (ma solo per gli enti di tipo associativo), nell'ipotesi di attività commerciali gestite con il sistema forfetario opzionale di cui alla L. 398/91.

Sono tenuti alla *dichiarazione del sostituto d'imposta* (mod. 770), contrassegnata dalla *lettera S*, gli enti che hanno corrisposto somme assoggettate a ritenuta d'acconto, come stipendi a dipendenti, compensi a collaboratori, parcelle a professionisti.

Sono obbligati alla dichiarazione nella *forma unificata* (ovvero a

compilare per ogni diversa imposta la corrispondente dichiarazione utilizzando come frontespizio quello dell'*UNICO-2002* e a rispettare, per la presentazione del modello, la scadenza prevista per la dichiarazione relativa alle imposte sui redditi) gli enti che hanno un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e che sono tenuti alla presentazione di almeno due tra le dichiarazioni dovute ai fini IRPEG, IVA e IRAP.

Una differenza rispetto allo scorso anno riguarda gli enti che hanno agito da sostituti d'imposta nel 2001, dal momento che quest'anno il mod. 770 è stato sdoppiato in due diversi modelli: il *MOD. 770/2002 ORDINARIO* e il *MOD. 770/2002 SEMPLIFICATO* (si vedano oltre le novità che riguardano la nuova modulistica). Mentre gli enti che devono utilizzare il primo modello possono scegliere se inserire o meno questa dichiarazione nell'*UNICO*, quelli che adottano la forma semplificata devono necessariamente inviarlo autonomamente.

2. LE NOVITÀ (MARGINALI) DEL MODELLO UNICO 2002

Dopo le tante rivoluzioni che negli ultimi anni hanno accompagnato l'appuntamento con le dichiarazioni fiscali (istituzione del modello UNICO, introduzione dell'invio telematico, ridenominazione dei *Quadri*...) le novità di quest'anno (almeno in relazione alla dichiarazione ai fini IRPEG e IRAP) sono decisamente limitate e possono essere suddivise in tre categorie: quelle che derivano da modifiche normative relative al reddito d'impresa (che riguardano per la maggior parte il *Quadro RS*); quelle di carattere meramente grafico, legate soprattutto all'inizio della circolazione dell'euro; quelle che incidono sulla tempistica dei versamenti e della presentazione o invio del modello.

Rinviando allo specifico articolo dedicato ai redditi d'impresa l'illustrazione dei temi che possono rivestire interesse per gli enti non commerciali, vediamo qui gli altri due aspetti.

Dopo aver eliminato le differenti titolazioni dei modelli di dichiarazione destinati ai vari soggetti (740 per le persone fisiche, 750 per le società di persone, 760 per le società di capitali, 760-bis per gli enti non commerciali) adottando quella di "MODELLO UNICO" e dopo aver unificato le denominazioni dei vari *Quadri* presenti nei diversi modelli, quest'anno è stato introdotto un nuovo elemento allo scopo di rendere più immediata alla platea dei contribuenti l'identificazione del proprio modello. La copertina delle *Istruzioni* alla compilazione e i singoli *Quadri* sono infatti caratterizzati dalle iniziali che individuano la categoria di contribuenti a cui sono destinati: *ENC UNICO 2002* è perciò il modello di dichiarazione degli enti non commerciali (gli altri sono: SC per le società di capitali, SP per quelle di persone e PF per le persone fisiche).

Sempre sotto il profilo grafico, come già accennato, il modello si è sdoppiato in *due versioni*: una di colore verde per le dichiarazioni e-

sprese in lire e una di colore azzurro per quelle che adottano l'euro. Una volta fatta la scelta, tutti gli importi devono essere indicati nella medesima valuta, ad eccezione di quelli del *Quadro RX* che devono essere espressi comunque in euro anche se si utilizza la versione in lire. Non possono adottare il modello in lire gli enti che hanno redatto il bilancio o rendiconto in euro e quelli che hanno presentato in precedenza una dichiarazione nella nuova valuta. Nella compilazione del modello in euro gli importi devono essere esposti senza decimali: gli arrotondamenti, analogamente a quanto già avveniva con le lire, devono essere fatti all'unità di euro superiore se la frazione decimale è pari o superiore a 50 centesimi oppure a quella inferiore nel caso contrario.

3. LE NOVITÀ (SOSTANZIALI) NELLE SCADENZE DI PRESENTAZIONE E DI PAGAMENTO

Di carattere più sostanziale sono le novità che riguardano i *termini* stabiliti per la presentazione o l'invio telematico della dichiarazione e, soprattutto, quelli che interessano le scadenze per i versamenti, queste ultime connotate anche da un certo grado di confusione. Esaminiamole distintamente.

⇒ Termine per la presentazione della dichiarazione

Circa i termini per la *consegna* o l'*invio* del modello avevamo già segnalato in *Ex lege 4/2001* come, ad opera di due Regolamenti (i D.P.R. 404 e 435) emanati lo scorso anno con lo scopo di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, è stata notevolmente facilitata l'identificazione della scadenza fissata per la presentazione della dichiarazione. Infatti, a differenza di quanto avveniva in passato (quando occorreva innanzitutto verificare se l'ente fosse o meno tenuto all'approvazione del bilancio o del rendiconto e, in caso positivo, prendere a riferimento la data di approvazione oppure, in mancanza di approvazione, la data ultima prevista per questo obbligo) da quest'anno la scadenza si calcola per tutti gli enti alla stessa maniera e differisce soltanto in riferimento alla modalità di presentazione della dichiarazione. Per gli enti ammessi alla presentazione del modello cartaceo presso gli uffici postali o bancari il termine è fissato al *settimo mese* successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta; per gli enti tenuti all'invio telematico e per quelli che, pur non essendovi obbligati scelgono tale forma, la scadenza è stabilita alla fine del *decimo mese* successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. In pratica, per gli enti che adottano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il termine è, rispettivamente, il *31 luglio* oppure il *31 ottobre*.

⇒ **Scadenze per il pagamento delle imposte**

Anche la scadenza per effettuare i versamenti di IRPEG ed IRAP era stata razionalizzata e semplificata essendo stata fissata, per tutti gli enti, indipendentemente dal termine di presentazione della dichiarazione, entro il settimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta. Il nuovo termine, però, non è mai riuscito a diventare operativo dal momento che il D.L. 15 aprile 2002, n. 63 (in corso di conversione alla data di chiusura di questo numero) lo ha modificato anticipandolo nella maggior parte dei casi di quasi un mese e mezzo e introducendo inoltre una serie di differenziazioni. In linea generale, la nuova scadenza è fissata al giorno *20 del sesto mese* successivo alla chiusura del periodo d'imposta. Quindi per gli enti che adottano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, indipendentemente dalla circostanza che risultino obbligati da legge, regolamento o statuto all'approvazione del bilancio, il termine per il pagamento delle imposte cade al *20 giugno*. Un'eccezione (per la verità piuttosto rara) riguarda gli enti che, esclusivamente in base a disposizioni di legge (e non quindi per previsione statutaria), possono approvare il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio: in questo caso il versamento delle imposte deve essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, oppure, se il bilancio non è approvato entro il termine stabilito, entro il giorno 20 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

Ad attenuare il disagio provocato dalla modifica dei termini operata a soli sessanta giorni dalla nuova scadenza, il D.L. 63/2002 dispone che *i versamenti possono essere differiti di 30 giorni* maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse; per gli enti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare la scadenza ultima è quindi fissata al *22 luglio* (dal momento che il 20 luglio cade di sabato e, come previsto dall'art. 18 del D.Lgs. 241/97, in tutti i casi in cui il termine cade di sabato o di giorno festivo, il pagamento è considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo).

Qualora il saldo a debito derivante dalla dichiarazione IVA annuale non fosse stato versato entro il termine del 16 marzo, occorrerà provvedere al pagamento:

- entro il termine ordinario di versamento dell'IRPEG e IRAP (ovvero entro il 20 giugno o entro il giorno 20 del sesto mese successivo alla chiusura dell'esercizio), aumentando l'importo dell'interesse fissato nello 0,4% per mese o frazione di mese a partire dal 16 marzo;
- entro il termine differito di 30 giorni aumentando l'importo, oltre che degli interessi calcolati come sopra, anche di un ulteriore 0,4%, calcolato sul debito complessivo (imposta più interessi).

⇒ **Gli acconti, la compensazione e i versamenti rateizzati**

Con il versamento del saldo dell'IRPEG e dell'IRAP deve essere effettuato anche il *primo acconto* a valere sul periodo d'imposta 2002. Quest'anno la misura complessiva dell'acconto è stata aumentata al 98,5% (lo scorso anno era del 93,5%); resta invece invariata la sua ripartizione in due rate: la prima del 40% (ovvero il 39,4% dell'imposta dovuta per il 2001) e la seconda, da versare entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta (novembre, per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare), pari al residuo 60% (59,1% del totale). La prima rata non è dovuta se il suo ammontare non supera 103,29 euro; in tal caso l'acconto sarà unico e dovrà essere effettuato nel mese di novembre (o entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta). Non si dovrà versare alcun acconto se l'imposta a debito per il 2001 non supera 20,66 euro.

Come ormai da qualche anno a questa parte è possibile *compensare* crediti e debiti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Regioni, INAIL, ENPALS, INPDAl) nella misura risultante dalla dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive, compilando gli appositi spazi del Mod. F24. Si tenga presente che il Mod. F24 consente ai diversi enti impositori di venire a conoscenza delle compensazioni operate dai contribuenti e di regolare le loro reciproche partite di debito e credito. La compensazione infatti può essere effettuata solo con la presentazione del modello; in sua assenza non si ritiene eseguita e i versamenti delle imposte a debito sono considerati omessi. Pertanto il modello deve essere presentato anche nel caso in cui, per effetto delle compensazioni operate, presenti un saldo finale uguale a zero.

Naturalmente la compensazione non è l'unico possibile utilizzo del credito che dovesse risultare dalla dichiarazione: l'ente può chiedere il *rimborso* in tutto o in parte essendo consentito ripartire liberamente le somme a credito tra importi a rimborso e importi da compensare. Inoltre non vi è alcuna priorità di utilizzo del credito che si sceglie di usare in compensazione, potendo utilizzarlo per qualunque debito di imposte o contributi.

Infine, si segnala la possibilità di avvalersi della *facoltà di rateizzare* i versamenti delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto, tenendo presente che per ciascuna delle imposte è possibile fare scelte diverse: pagamento in unica soluzione, rateale, con numero di rate differente (sono esclusi dalla possibilità di rateizzazione gli importi da versare a titolo di acconto o di saldo nei mesi di novembre e di dicembre). L'importo della singola rata deve essere arrotondato al centesimo di euro, adottando il solito meccanismo di arrotondamento per eccesso se la terza cifra dopo la virgola è pari o superiore a 5, oppure per difetto nel caso opposto. Le rate successive alla prima devono essere pagate a scadenze diverse: se l'ente è titolare di partita IVA, il

pagamento deve avvenire entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza, mentre se l'ente è in possesso del solo codice fiscale, i versamenti devono essere effettuati entro la fine di ciascun mese. Si tenga presente che con D.P.C.M. del 9 maggio scorso (in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale) la scadenza del 16 agosto è stata prorogata al giorno 23 dello stesso mese. Gli interessi per la rateazione sono del 6% annuo, pari allo 0,50% mensile.

4. PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE: CONSEGNA O INVIO TELEMATICO?

Premesso che anche gli enti che non vi sono obbligati (categoria peraltro residuale) possono avvalersi del servizio telematico per la presentazione della dichiarazione, si ricorda che sono *obbligati* a tale forma di trasmissione gli enti tenuti alla presentazione di uno o più dei seguenti modelli:

- dichiarazione annuale IVA;
- dichiarazione del sostituto d'imposta;
- modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore.

La presentazione telematica può avvenire *direttamente* o tramite *intermediario abilitato*. Nel primo caso gli enti devono avvalersi:

- del servizio telematico *Entratel*, se hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta (mod.770 sia nella forma semplificata che in quella ordinaria), in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti;
- del servizio telematico Internet, se non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta oppure se hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti.

L'invio attraverso il servizio telematico Internet deve essere usato anche dagli enti che scelgono di presentare la dichiarazione in via telematica pur non essendovi obbligati.

Gli enti che preferiscono non inviare direttamente le dichiarazioni da essi predisposte possono rivolgersi ad uno dei soggetti abilitati, tenendo presente che l'accettazione delle dichiarazioni è facoltativa e che l'intermediario può richiedere un corrispettivo per il servizio prestato. Tra gli incaricati della trasmissione telematica ricordiamo i dottori commercialisti, i ragionieri e periti commerciali, i consulenti del lavoro, gli avvocati, i revisori contabili, i consulenti fiscali, i dottori agronomi e i dottori forestali, gli agrotecnici, i periti agrari, le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori, i CAF.

Gli enti che non hanno l'obbligo di presentazione della dichiarazione tramite invio telematico possono *consegnarla* ad un qualsiasi uffi-

cio postale oppure ad una banca convenzionata. Il servizio di ricezione delle dichiarazioni è gratuito.

5. ERRORI E OMISSIONI POSSONO COSTARE CARI

Alla più radicale *omissione*, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi (fatte salve le sanzioni penali connesse però a fattispecie che normalmente non riguardano gli enti non commerciali), si applica la sanzione dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 258 euro. Se dalla dichiarazione omessa non deriva alcun debito di imposta, si applica comunque la sanzione di 258 euro che può essere aumentata fino a 516 euro se l'omissione riguarda un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili (ovvero un ente che svolge attività commerciali). La dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni è considerata omessa.

Analogamente sanzionate sono le ipotesi di: *dichiarazione nulla* in quanto redatta su modelli non conformi a quelli approvati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate; di *dichiarazione non sottoscritta* o sottoscritta da un soggetto diverso dal legale rappresentante (salva la possibilità di regolarizzazione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio).

Se la dichiarazione è presentata con un *ritardo non superiore a 90 giorni* si applica una sanzione compresa tra 258 e 1.032 euro, aumentabile fino al doppio per gli enti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, oltre ad una ulteriore sanzione pari al 30% delle somme eventualmente non versate o versate oltre i termini.

Qualora la dichiarazione indichi un imponibile inferiore a quello accertato, un'imposta inferiore a quella dovuta, un credito superiore a quello spettante o indebite detrazioni d'imposta, si applica la sanzione dal 100 al 200 per cento della maggior imposta dovuta.

Se l'omissione riguarda il versamento delle imposte dichiarate (o se il pagamento è incompleto o intempestivo) la sanzione è pari al 30% delle somme non versate. In riferimento a queste ultime ipotesi, però, sono previste delle attenuazioni, a condizione che le somme richieste vengano pagate entro 30 giorni dalla comunicazione da parte degli Uffici Finanziari. La sanzione è ridotta ad un terzo (10%) se si tratta di liquidazione automatica, mentre nel caso di controllo formale viene ridotta ai due terzi (20%).

Non sono invece punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento dei tributi.

UNICO 2002 ENC – ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI



COLORE AZZURRO VERSIONE IN EURO – COLORE VERDE VERSIONE IN LIRE

LETTERA R	LETTERA V	LETTERA I	LETTERA S
↓	↓	↓	↓
modello per la dichiarazione dei redditi (IRPEG)	modello per la dichiarazione IVA	modello per la dichiarazione IRAP	modello per la dichiarazione del sostituto d'imposta 770 ORDINARIO ¹

1 Il modello 770 *SEMPLIFICATO* non può mai essere inserito nel modello *UNICO*.

MODELLO	PRESENTAZIONE IN BANCA O POSTA	INVIO TELEMATICO
UNICO ENC 2002	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 luglio per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare) ¹	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
IRPEG 2002 IN FORMA AUTONOMA²	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 luglio per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
IRAP 2002 IN FORMA AUTONOMA²	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 luglio per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
IVA 2002 IN FORMA AUTONOMA³	31 luglio	31 ottobre
770/2002 SEMPLIFICATO		30 settembre
770/2002 SEMPLIFICATO PROSPETTI ST-SX		31 ottobre
770/2002 ORDINARIO IN FORMA AUTONOMA		31 ottobre

1 Se l'ente non è tenuto alla dichiarazione IVA e/o alla dichiarazione del sostituto d'imposta e/o alla comunicazione dei dati relativi agli studi di settore.

2 Se è l'unica dichiarazione dovuta.

3 Per enti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

TIPOLOGIA ENTE		VERSAMENTI IRPEG E IRAP		
PERIODO D'IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE	PERIODO D'IMPOSTA NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE	SALDO E PRIMA RATA DI ACCONTO		SECONDA O UNICA RATA DI ACCONTO
senza obbligo di approvazione del bilancio		20 giugno	22 luglio ⁽¹⁾ , con maggiorazione dello 0,4%	30 novembre
	senza obbligo di approvazione del bilancio	entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	entro il trentesimo giorno successivo a quello di scadenza, con la maggiorazione dello 0,4%	entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta
con obbligo di approvazione del bilancio entro il mese di aprile		20 giugno	22 luglio, con maggiorazione dello 0,4%	30 novembre
	con obbligo di approvazione del bilancio entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio	entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	entro il trentesimo giorno successivo a quello di scadenza, con la maggiorazione dello 0,4%	entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta
con di approvazione del bilancio oltre il mese di aprile (in base a disposizioni di legge)		entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio ⁽²⁾	entro il trentesimo giorno successivo a quello di scadenza, con la maggiorazione dello 0,4%	30 novembre
	con approvazione del bilancio oltre i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio (in base a disposizioni di legge)	entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio ⁽²⁾	entro il trentesimo giorno successivo a quello di scadenza, con la maggiorazione dello 0,4%	entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta

(1) La scadenza sarebbe il 20 luglio, ma viene spostata al 22 in quanto il termine cade di sabato.

(2) Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, il versamento deve comunque essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

LE PARTI COMUNI E I VARI PROSPETTI DI UNICO 2002

Patrizia Clementi

1. UNICO 2002: SLALOM TRA I SUOI 24 QUADRI

Come di consueto, il numero prevalentemente dedicato alla dichiarazione dei redditi non intende sostituirsi alle *Istruzioni* emanate dall'Agenzia delle Entrate unitamente all'approvazione del modello; con questo fascicolo vogliamo solo dare alcune indicazioni per la compilazione dei quadri che maggiormente riguardano gli enti non commerciali cercando in primo luogo di sottolineare alcune specificità che riguardano in particolare l'ambito degli enti ecclesiastici e di quelli ad essi spesso collegati. Il nostro secondo obiettivo è quello di rendere meno faticosa la consultazione delle *Istruzioni* aiutando a selezionare nella marea materiale a disposizione (anche quest'anno sono quasi 150 le pagine che accompagnano il modello) le parti che possono interessare. Una prima scrematura può eliminare una buona parte dei *Quadri* che non riguardano mai o quasi mai gli enti; ci riferiamo a quelli indicati di seguito.

Quadro RE	redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni
Quadro RH	redditi di partecipazione in società di persone
Quadro RM	redditi di capitale soggetti ad imposta sostitutiva e redditi di fonte estera
Quadro RQ	imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti da riorganizzazioni aziendali e sui maggiori valori derivanti da conferimenti a CAF
Quadro RT	plusvalenze soggette a imposta sostitutiva
Quadro RK	cessione delle eccedenze dell'IRPEG nell'ambito del gruppo
Quadro RP	prospetto delle obbligazioni, delle cedole acquisite separatamente dalle obbligazioni stesse, dei relativi proventi esenti da imposta
Quadro AC	comunicazione amministratore di condominio

Per dichiarare i redditi normalmente imputabili agli enti sono da utilizzare i rimanenti *Quadri*, in relazione ai quali il lettore troverà in questo fascicolo alcune indicazioni (fa eccezione *Quadro RI*, relativo ai redditi di capitale, dal momento che l'ente non commerciale il più delle volte non ha obblighi dichiarativi in quanto i rendimenti degli investimenti finanziari sono generalmente tassati a titolo di imposta o imposta sostituti-

va direttamente dall'istituto bancario o dall'intermediario finanziario).

Quadro RA	redditi dei terreni
Quadro RB	redditi dei fabbricati
Quadro RC	reddito d'impresa – enti a contabilità pubblica
Quadro RD	redditi di allevamento di animali
Quadro RF	redditi d'impresa in regime di contabilità ordinaria
Quadro RG	redditi d'impresa in regime di contabilità semplificata e regimi forfetari
Quadro RI	redditi di capitale
Quadro RL	redditi diversi
Quadro RN	determinazione del reddito complessivo – calcolo delle imposte
Quadro RO	elenco degli amministratori, dei rappresentanti e dei componenti dell'organo di controllo
Quadro RS	prospetti comuni relativi ai Quadri RC, RD, RE, RF, RG e prospetto degli oneri
Quadro RU	crediti d'imposta
Quadro RY	imposte sostitutive su rivalutazione dei beni, riconoscimento dei maggior valori iscritti, riserve in sospensione di imposta su fondi pensione e forme pensionistiche complementari
Quadro RX	compensazione – rimborsi
Quadro RW	trasferimenti all'estero e trasferimenti da, per e sull'estero
Quadro RZ	dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa a interessi, altri redditi di capitale e redditi diversi

2. SEMPRE OBBLIGATORIA LA COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

Qualunque sia il numero e la tipologia dei *Quadri* utilizzati, occorre provvedere alla compilazione del frontespizio, composto da due facciate. La prima, oltre all'informativa sulla privacy, contiene i campi in cui indicare i dati identificativi dell'ente: la denominazione e il codice fiscale. Tutti gli elementi devono essere riportati nella seconda pagina che è suddivisa in 8 riquadri, dei quali, però, la compilazione degli ultimi tre non riguarda l'ente, ma i soggetti incaricati della trasmissione telematica della dichiarazione e quelli autorizzati ad apporre il visto di conformità o la certificazione tributaria.

Dal momento che il frontespizio va compilato una volta sola anche se il modello comprende più dichiarazioni, nel primo riquadro *Tipo di*

dichiarazione occorrerà indicare, barrando la rispettiva casella, quali sono quelle contenute nell'*UNICO*; inoltre dovrà essere evidenziato se il modello contiene alcuni *Quadri* e precisamente il *Quadro RW*, oppure il *Quadro VO* (che fa parte del modello di dichiarazione annuale IVA). Questa seconda ipotesi, che costituisce una novità rispetto allo scorso anno, riguarda i soggetti esonerati o non soggetti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA (ad esempio gli enti che nell'ambito delle attività commerciali esercitate realizzano solo operazioni esenti, come nel caso delle scuole materne); la casella deve essere barrata qualora si abbia l'obbligo di comunicare le opzioni o le revoche effettuate. Per effetto della modifica apportata dal D.P.R. 404/2002 all'art. 2, c. 2 del D.P.R. 442/97, infatti, la comunicazione delle opzioni e delle revoche esercitate deve avvenire con le stesse modalità e termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA (naturalmente la casella non deve essere barrata nel caso in cui l'ente presenti la dichiarazione IVA con il modello *UNICO* o l'abbia presentata in forma autonoma). Sempre nel primo riquadro deve essere segnalato se la dichiarazione ne corregge o integra una presentata in precedenza. Occorrerà barrare la casella *Correttiva nei termini* nei casi in cui si intende, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare un modello *UNICO ENC 2002* già presentato, compilando una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti. L'altra casella, *Dichiarazione integrativa* va utilizzata per rettificare o integrare una dichiarazione (nei casi consentiti e indicati a pagina 13 delle *Istruzioni*) i cui termini di presentazione sono già scaduti; si faccia attenzione però che in questa ipotesi il modello da utilizzare è quello approvato per il periodo d'imposta cui la dichiarazione integrativa fa riferimento. Da ultimo, il primo riquadro contiene la casella *Eventi eccezionali*, che riguarda i soli soggetti che hanno fruito, a seguito di specifico provvedimento, del differimento dei termini a seguito di danni subiti per essersi opposti a tentativi di estorsione oppure a causa di eventi eccezionali (sismici, meteorologici, socio-politici,...).

Nella seconda sezione *Dati relativi alla società o ente* è innanzitutto richiesta l'indicazione del numero di partita IVA, a proposito del quale si ricorda che l'ente deve esserne in possesso solo se svolge attività commerciali in maniera non occasionale e che il numero di partita IVA non deve costituire anche il numero di codice fiscale, ma deve essere attribuito in aggiunta. Il periodo d'imposta adottato dall'ente deve essere indicato solo nel caso che non coincida con l'anno solare. I codici relativi allo *stato*, *natura giuridica* e *situazione* sono da desumere, rispettivamente, dalla Tabella A, B e C. Le associazioni che utilizzano le agevolazioni fiscali previste dall'art. 111, commi 3 e 4-bis devono barrare la specifica casella. L'eventuale indirizzo di posta elettronica, attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria può contattare celermente l'ente, può essere indicato nell'apposito spazio. Segnaliamo infine che non è più richiesta

alcuna indicazione circa la data di approvazione del bilancio.

Il terzo riquadro *Dati relativi alle Onlus* riguarda solo tre tipologie di soggetti: gli enti che si sono dati una configurazione Onlus, che dovranno indicare il *codice 1*; gli enti che hanno costituito un “ramo Onlus” (possibilità prevista per gli enti ecclesiastici e le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero degli interni), che segnaleranno tale circostanza con il *codice 2*; le cosiddette Onlus di diritto (organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e organizzazioni non governative) che riporteranno il *codice 3*; è inoltre richiesta anche l’indicazione dell’ulteriore codice che identifica il settore di attività. Tale dato deve essere desunto dalla Tabella D. Si ricordi che le attività che identificano le Onlus in quanto tali, sia quella istituzionale sia quella connessa, non comportano alcun obbligo dichiarativo e pertanto la dichiarazione non dovrà comprenderle. Ciò, però, non equivale ad affermare che le Onlus non devono mai presentare la dichiarazione dei redditi; innanzitutto i soggetti che sono Onlus solo in parte (quelli con “ramo Onlus”) potranno avere ogni altro reddito attribuibile all’ente non commerciale: redditi fondiari, di capitale, d’impresa, diversi. Ma anche le Onlus “totali” potrebbero, ad esempio, essere titolari di redditi fondiari da assoggettare a dichiarazione, compreso il reddito fondiario degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle proprie attività, come meglio si vedrà di seguito trattando di questa categoria di redditi.

Nella quarta sezione *Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione* vanno indicati, come d’abitudine i dati relativi al rappresentante legale dell’ente (il parroco o l’amministratore parrocchiale nel caso della parrocchia) tenendo presente che, in presenza di più rappresentanti, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto, mentre quelli relativi agli altri rappresentanti vanno indicati nel *Quadro RO*. Il *codice carica*, normalmente *1*, va scelto tra i 9 possibili, elencati al *punto 2.6* delle *Istruzioni*. La *decorrenza della carica* e i dati relativi alla *residenza anagrafica* o *domicilio fiscale* vanno indicati solo se variati rispetto allo scorso anno oppure se la precedente dichiarazione non è stata presentata.

Nella quinta sezione *Firma della dichiarazione* si dovranno riassumere i quadri compilati barrando le corrispondenti caselle e si dovrà sottoscrivere la dichiarazione (la dichiarazione non sottoscritta è nulla; la nullità è però sanata se si provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell’invito da parte dell’Ufficio competente). Se presso l’ente esiste il collegio sindacale o altro organo di controllo, la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dal presidente del collegio sindacale o dell’organo di controllo (oppure da tutti i componenti se l’organismo non è collegiale). Si ricorda che il Consiglio per gli affari economici delle parrocchie non è un organismo di controllo e, pertanto, la dichiarazione dovrà essere firmata unicamente dal parroco.

3. NEL QUADRO RN IL CALCOLO DELL'IMPOSTA

Il *Quadro RN* contiene le voci necessarie a calcolare l'IRPEG a credito o a debito per il periodo d'imposta 2001. Nei righe da *RN1* a *RN10* devono perciò essere riportati, desumendoli dai singoli quadri compilati, tutti i redditi soggetti all'imposta e anche le eventuali perdite, nei casi consentiti. Aggiungendo poi nel rigo *RN11* l'importo di imposte che sono state dedotte dal reddito negli anni precedenti e per le quali si è ottenuto lo sgravio e altri eventuali oneri (non relativi all'eventuale reddito d'impresa) parimenti dedotti e successivamente rimborsati, si ottiene il reddito complessivo (o la perdita conseguita) da indicare nel rigo *RN12*.

Circa il resto della compilazione si ricorda in particolare:

- il credito d'imposta sui dividendi e sui proventi percepiti in rapporto alla partecipazione a fondi comuni di investimento deve essere inserito nel rigo *RN13* (rispettivamente in *colonna 1* e *colonna 2*) in quanto concorre alla formazione del reddito complessivo; va inoltre compilato anche il rigo *RN22* o *RN23*, in quanto l'importo costituisce (in tutto o in parte) un'imposta già versata;
- gli oneri deducibili (da desumere dal *Quadro RS*, rigo *RS28*) vanno inseriti nel rigo *RN14* e non possono mai essere superiori al reddito complessivo aumentato del credito d'imposta (importo risultante dalla somma algebrica dei righe *RN12* e *RN13*);
- se al reddito imponibile, da indicare nel rigo *RN15*, va applicata l'aliquota ordinaria, l'imposta deve essere indicata nel rigo *RN16*; se l'ente ha invece diritto all'aliquota agevolata il conteggio deve essere effettuato nel rigo *RN17* (si veda il punto successivo per l'identificazione delle ipotesi di agevolazione previste dalla normativa);
- gli oneri rimborsati per i quali l'ente abbia fruito della detrazione d'imposta vanno indicati, nella misura del 19%, nel rigo *RN19*;
- le detrazioni d'imposta, pari al 19% di quanto dichiarato nel *Quadro RS*, rigo *RS38*, sono da riportare nel rigo *RN21* e non possono mai essere superiori all'imposta indicata nel rigo *RN20*;
- le imposte eventualmente pagate all'estero in relazione a redditi compresi in questa o precedenti dichiarazioni costituiscono un credito d'imposta da indicare nel rigo *RN24*;
- il credito di imposta per canoni di locazione ad uso abitativo non percepiti (circostanza dichiarata, attraverso l'apposito codice nel *Quadro RF*) va annotato nel rigo *RN25*;
- le ritenute d'acconto già subite sono da inserire nel rigo *RN26*: ad esempio quelle operate dagli enti pubblici (Comuni, Regione, Provveditorato, ecc.) a fronte dell'erogazione di contributi per le attività commerciali o quelle effettuate in relazione alle indennità di esproprio per le quali si intende optare per la tassazione ordinaria;
- i crediti d'imposta dichiarati nel *Quadro RU* (ad esempio quello spettante

tanti agli esercenti di sale cinematografiche o quello relativo all'assunzione di nuovi lavoratori dipendenti) vanno inseriti nel rigo *RN29*, ma solo fino a concorrenza dell'importo di rigo *RN28* (ovvero dell'imposta lorda dovuta);

- l'eccedenza d'imposta che nella precedente dichiarazione è stata indicata nella *colonna 5* del rigo *RX1* in quanto si è optato per il suo utilizzo in diminuzione delle imposte dovute, va inserita nel rigo *RN30*;
- nel rigo *RN 31* deve essere indicato l'importo dell'eccedenza di cui al rigo *RN30* che è stato utilizzato, entro la data di presentazione della dichiarazione, per compensare gli importi a debito sia di IRPEG che di altri tributi e/o contributi (si tratta delle somme riportate nella colonna "importi a credito compensati" del Mod. F24);
- gli acconti per il periodo d'imposta 2001, sia quelli compensati con le eccedenze che quelli versati, vanno indicati nel rigo *RN32*, prima distintamente utilizzando rispettivamente la *colonna 1* e/o la *colonna 2*, e poi, unitariamente, nella *colonna 3*;
- se la differenza tra l'imposta lorda del rigo *RN28* e i crediti, le eccedenze e gli acconti dei righi *RN29-RN32* costituisce un debito, il suo ammontare va riportato nel rigo *RN33*; se evidenzia un credito va invece indicato nel rigo *RN34* e nei successivi righi *RN36* e *RN39* e riportato nel *Quadro RX*, al rigo *RX1*, *colonna 1*; si ricorda che l'IRPEG risultante dalla dichiarazione annuale non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi non superano 10,33 euro (cf art. 2, L. 121/86).

4. L'IRPEG RIDOTTA PER TUTTI RESTA DIMEZZATA PER ALCUNI

Come era stato previsto dalla legge 388 del 2000 a partire dal periodo d'imposta 2001 l'aliquota IRPEG è diminuita di un punto, passando dal 37 al 36%. Proporzionalmente viene perciò ridotta anche l'aliquota di tutti quei soggetti che hanno diritto alla riduzione al 50% ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 601/73. Applicano l'aliquota del 18%, purché dotati di personalità giuridica, un buon numero di enti non commerciali, e precisamente:

- le parrocchie, le diocesi, i seminari, gli istituti religiosi, le fondazioni di culto, le associazioni di fedeli,...e, in generale tutti gli enti ecclesiastici; la disposizione agevolativa, che fa riferimento agli "enti il cui fine è equiparato per legge a quello di beneficenza o di istruzione", si applica agli enti della Chiesa cattolica in forza della equiparazione prevista dall'art. 7, c. 3 dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense, (L. 25 marzo 1985, n. 121) in cui è stabilito che "agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione"; (disposizioni di tenore simile riguardano anche gli enti

- che appartengono alle Confessioni religiose che hanno stipulato interese con lo Stato italiano);
- gli enti di assistenza sociale, le società di mutuo soccorso, gli enti ospedalieri, gli enti di assistenza e beneficenza;
 - gli istituti di istruzione e gli istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, i corpi scientifici, le accademie, le fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

5. COMPENSAZIONI E RIMBORSI: TUTTE LE IMPOSTE RIASSUNTE NEL QUADRO RX

Quest'anno il *Quadro RX*, che per la prima volta dalla sua introduzione non è stato particolarmente "rivoluzionato", è caratterizzato soprattutto dalla valuta; abbiamo già accennato, infatti, che deve sempre essere compilato in euro anche se per il resto la dichiarazione è stata redatta in lire. Ne consegue la necessità di una particolare attenzione nella procedure di conversione degli importi espressi in lire: nei passaggi intermedi deve essere applicato l'arrotondamento al centesimo di euro, mentre vanno arrotondati all'unità di euro solo gli importi definitivi da inserire nel *Quadro*.

Tre le *Sezioni* che compongono il *Quadro*, relative: la prima all'utilizzo dei crediti e delle eccedenze di versamento risultanti dalla dichiarazione per il 2001; la seconda al versamento annuale dell'IVA; la terza ai riporti di eccedenze della dichiarazione precedente, nei casi in cui esse non trovino collocazione nei *Quadri* di questa dichiarazione.

La *Sezione I* va utilizzata per indicare come si intende usare gli eventuali crediti o eccedenze risultanti dalla dichiarazione; in pratica, per ciascuna delle diverse imposte è previsto un rigo a cui corrispondono (ove compatibile con la caratteristica dell'imposta stessa) quattro colonne; nella *prima colonna* sono da annotare gli importi a credito; nella *seconda colonna* va indicato l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo per la presente dichiarazione. Questo importo, sommato a quello della prima colonna, deve essere ripartito tra le *colonne 3 e/o 4*, nel rispetto di quanto segue:

- nella *colonna 3* va indicato l'importo relativamente al quale si chiede il rimborso, tenendo presente che, ovviamente, non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione dal 1° gennaio fino alla data di presentazione della dichiarazione;
- nella *colonna 4* deve essere indicato l'importo che si intende utilizzare per compensare le altre imposte dovute riportando l'importo delle *colonne 1 e 2*, al netto di quanto eventualmente esposto nella *colonna 3*.

Si tenga presente che uno stesso credito può essere suddiviso su entrambe le opzioni (utilizzarlo cioè in parte in compensazione e in parte

a rimborso).

Nella *Sezione II*, dedicata all'IVA, deve essere indicato l'importo dell'IVA da versare quale saldo annuale della dichiarazione, compresi gli interessi trimestrali eventualmente dovuti e detratti i crediti d'imposta spettanti e utilizzati.

La *Sezione III* riguarda l'esistenza di eccedenze e crediti del precedente periodo d'imposta che non possono confluire nel *Quadro* corrispondente a quello di provenienza, al fine di poterli utilizzare. Il caso più frequente di impiego di questa sezione è quello dell'ente non più tenuto a compilare un *Quadro* che precedentemente chiudeva a credito (l'altra fattispecie contempla l'ipotesi che la dichiarazione precedente sia soggetta a rettifica a favore del contribuente per versamenti eccedenti, ma che il *Quadro* non preveda il riporto del credito; la situazione prospettata riguarda prevalentemente le imposte sostitutive). Si tenga presente che, ricorrendone i presupposti, questa sezione va compilata anche nel caso in cui gli importi a credito e le eccedenze di versamento relativi al precedente periodo d'imposta siano stati integralmente compensati alla data di presentazione della dichiarazione *UNICO 2002*.

6. CON IL PROSPETTO DEGLI ONERI DEL QUADRO RS SI RIDUCE L'IMPOSTA

Anche quest'anno il *Prospetto degli oneri* è stato collocato nel *Quadro RS*; diversi sono invece i righi che lo compongono: quelli che vanno da *RS24* a *RS38*.

Va osservato preliminarmente che gli oneri da inserire in questo prospetto sono quelli non riferibili alle attività commerciali eventualmente esercitate; in tal caso, infatti, i costi devono essere presi in considerazione nella determinazione del reddito d'impresa. Inoltre è bene ricordare che gli oneri fiscalmente riconosciuti possono appartenere a due diverse tipologie: quelli deducibili (che riducono l'imponibile) e quelli detraibili (che, nella misura del 19%, si sottraggono direttamente dall'imposta).

Gli oneri *deducibili* dal reddito complessivo sono previsti nell'art. 110 del D.P.R. 917/86, TUIR (che rinvia all'art. 10, c. 1, lett. a, f, g dello stesso decreto) e devono essere indicati nei *righi* da *RS24* a *RS26*. Si tratta:

- dei canoni, livelli, censi, ecc. gravanti su immobili che concorrono a formare il reddito complessivo (con esclusione, quindi, di quelli relativi ad immobili esenti da IRPEG);
- delle somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni elettorali (si tratta, evidentemente, dei dipendenti che non lavorano nell'ambito delle attività commerciali degli enti);
- delle liberalità erogate a organizzazioni non governative operanti a favore dei paesi del Terzo Mondo, nella misura del 2% del reddito com-

passivo dichiarato.

Sempre tra gli oneri deducibili va annoverata anche l'INVIM decennale, che è deducibile in quote costanti per 5 anni; il rigo da utilizzare è RS27.

Gli oneri *detraibili*, quasi interamente elencati dall'art. 110-bis del TUIR (che rinvia all'art. 13-bis, c. 1, lett. a, g, h, h-bis, i, i-bis i-quater), consentono di risparmiare un importo pari al 19% del loro ammontare, importo che viene sottratto dall'imposta lorda, ma solo fino a concorrenza della stessa. Si tratta:

- degli interessi passivi e relativi oneri dipendenti da mutui agrari, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati (anche in questo caso rilevano solo i costi relativi a terreni non esenti): rigo RS29;
- delle spese per la conservazione del patrimonio storico-artistico sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro di beni vincolati ai sensi della L. 1089/39 (sostituita dal Testo Unico sui beni culturali: D.Lgs. 490/99); la detrazione spetta solo sulla somma effettivamente rimasta a carico dell'ente e a condizione che venga seguito l'iter richiesto dalla Soprintendenza competente: rigo RS30;
- delle erogazioni liberali in denaro concernenti l'ambito dei beni culturali, fatte a favore di determinati *soggetti* e per la realizzazione di specifiche *attività*. Più precisamente:

gli *soggetti* a cui è possibile effettuare erogazioni deducibili sono:

- Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche;
- comitati organizzatori di iniziative culturali, appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali;
- fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione (in questa categoria di soggetti sono da ricomprendersi gli enti ecclesiastici);

le *attività* che rientrano tra quelle per le quali è prevista la detraibilità dell'erogazione sono:

- l'acquisto, la manutenzione, la protezione e il restauro dei beni di rilevante interesse storico, artistico o archeologico di cui alla legge 1089/39 e al D.P.R. 1409/63 (ora D.Lgs. 490/99);
- l'organizzazione di mostre ed esposizioni (sia in Italia che all'estero) di rilevante interesse scientifico-culturale, riguardante i beni precedentemente indicati, compresi gli studi e le ricerche necessari alla realizzazione delle mostre ed esposizioni;
- l'organizzazione e la realizzazione di ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionale, compresi gli studi, le ricerche e le attività di documentazione, catalogazione, pubblicazione.

La stessa detraibilità è riconosciuta anche qualora la donazione non

sia fatta in denaro, ma in beni: in tal caso l'onere sarà costituito dal costo specifico o, in mancanza, dal valore normale dei beni ceduti, in base ad apposita convenzione, ai soggetti e per le attività sopra descritti; in entrambi i casi (erogazione in denaro o in beni), l'onere deve essere indicato nel rigo *RS31*;

- delle erogazioni liberali in favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nel campo dello spettacolo al fine di realizzare nuove strutture, restaurare e potenziare quelle esistenti, produrre nei vari settori dello spettacolo. I contributi sono deducibili nel limite del 2% del reddito complessivo dichiarato: rigo *RS32*;
- delle erogazioni liberali di importo non superiore a 2.065,83 euro effettuate in favore delle Onlus: rigo *RS33*;
- delle erogazioni liberali in denaro, per un importo complessivo non superiore a 1.032,91 euro effettuate a favore delle società sportive dilettantistiche: rigo *RS34*;
- delle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 2.065,83 euro effettuate a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalla L. 383/2000: rigo *RS35*;
- delle erogazioni liberali in denaro a favore delle popolazioni colpite da calamità pubblica o da altri eventi straordinari, effettuati tramite i soggetti individuati con apposito D.P.C.M. (si tratta delle Onlus; delle organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro; delle fondazioni, associazioni, comitati ed enti, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, che tra le proprie finalità prevedano interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari; delle amministrazioni pubbliche). L'agevolazione fiscale relativa a questa tipologia di liberalità è stata introdotta dall'art. 27 della L. 133/99 per i soli soggetti titolari di reddito d'impresa. Con il c. 14 dell'art. 138 della L. 338/2000 il beneficio fiscale è stato esteso anche alle persone fisiche e agli enti non commerciali: rigo *RS38*.

Si tenga presente, infine, che la detraibilità delle erogazioni di cui ai righe *RS33*, *RS34* e *RS35* è consentita a condizione che il versamento delle somme sia eseguito tramite banca o ufficio postale oppure mediante carte di debito, di credito, assegni bancari e circolari.

7. UN CREDITO DI IMPOSTA COMPENSA I VECCHI ABBUONI PER IL CINEMA

Tra le numerose ipotesi di crediti d'imposta contenute nel *Quadro RU*, ci limitiamo qui a segnalare quella che costituisce per gli enti senz'altro il caso più frequente: il credito d'imposta per gli esercenti sale cinematografiche. Prima di esaminarne i principali aspetti ricordiamo le

regole di carattere generale da tenere presenti:

- il credito d'imposta non dà mai luogo a rimborso, anche qualora lo stesso non risulti completamente utilizzato;
- i crediti d'imposta possono essere utilizzati anche per compensare debiti di imposte e/o contributi, attraverso l'utilizzo del mod. F24;
- in caso di utilizzo del credito d'imposta non spettante o spettante in misura inferiore, si applica la sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo del credito indebitamente utilizzato.

Il credito è stato introdotto dall'art. 20 del D.Lgs. 60/99 che dispone la concessione agli esercenti sale cinematografiche di un credito d'imposta in sostituzione degli abbuoni previsti dalla precedente normativa ai fini del versamento dell'ormai soppressa imposta sugli spettacoli.

L'ammontare del credito, le condizioni e i criteri per la sua concessione sono stati disciplinati con il D.M. n. 310 del 22 settembre 2000 che ne subordina il diritto:

- all'effettiva esecuzione dello spettacolo cinematografico;
- alla documentazione dei corrispettivi mediante titoli di accesso o documenti alternativi nelle ipotesi previste (ovvero le attività in regime IVA forfetario e quelle gestite da parte di soggetti che hanno effettuato opzione per il regime di cui alla L. 398/91);
- all'annotazione dell'ammontare del credito nel registro dei corrispettivi.

Il credito è commisurato ai corrispettivi del periodo di riferimento al netto dell'IVA risultanti dalle annotazioni nel registro dei corrispettivi e varia in funzione della programmazione e delle diverse tipologie di sale:

- per le sale cinematografiche in genere: 1%;
- per le sale d'essai e per le sale delle comunità religiose (si tratta delle c.d. sale della comunità, gestite da parrocchie ed altri enti ecclesiastici): 7%;
- per le programmazioni di film italiani o dell'Unione Europea: 3,5%;
- per le sale che programmano film di interesse culturale nazionale: 7%;
- per le sale che programmano solo cortometraggi: 7%; per quelle che programmano cortometraggi abbinati a lungometraggi: 0,5%;
- per le sale che programmano film per ragazzi, italiani o dell'Unione Europea: 6,5%; di qualunque nazionalità: 1%.

Si tenga presente che il credito previsto per le sale delle comunità religiose e quello per le sale d'essai non è cumulabile con altri.

Il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile e può essere detratto in sede di liquidazioni e versamenti dell'IVA oppure compensato attraverso il mod. F24 indicando lo specifico codice istituito e riportato nella *Tabella 1*.

Nei righe ad esso destinati (da *RU61* a *RU64*) dovrà essere indicata la situazione aggiornata: l'ammontare totale del credito spettante; quello utilizzato, distinguendo le compensazioni IVA dalle altre; quello residuo da riportare nella prossima dichiarazione dei redditi.

8. AMMINISTRATORI E COLLEGIO SINDACALE SI ELENCAANO NEL QUADRO RO

Nel *Quadro RO* si deve riportare l'elenco nominativo degli amministratori dell'ente, del suo rappresentante (solo se diverso da quello i cui dati sono indicati nel frontespizio) e dei componenti collegio sindacale o altro organo di controllo. Per ciascuno di tali soggetti devono essere indicati i dati anagrafici, il codice fiscale e, attraverso l'apposito codice, la qualifica.

La dichiarazione della parrocchia non deve comprendere questo modello, in quanto non vi sono né amministratori, né organismo di controllo e il legale rappresentante è sempre quello indicato nel frontespizio.

TABELLA 1

TIPO TRIBUTO	CODICE	PERIODO	SEZIONE
IRPEG saldo	2100	2001	erario
IRPEG acconto 1^ rata	2112	2002	erario
IRPEG acconto 2^ rata (o acconto in unica soluzione)	2113	2002	erario
IRAP saldo	3800	2001	regione
IRAP acconto 1^ rata	3812	2002	regione
IRAP acconto 2^ rata (o acconto in unica soluzione)	3813	2002	regione
interessi pagamento dilazionato importi rateizzabili: sezione 2 del mo- dello di versamento unitario	1668	====	erario
interessi pagamento dilazionato tributi regionali	3805	====	regione
credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche – art. 20 D.Lgs. n. 60 del 1999	6604	2001	erario
credito d'imposta per compensi in na- tura	6606	2001	erario

TABELLA 2

CODICI DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME			
REGIONE	CODICE	REGIONE	CODICE
Abruzzo	1	Molise	12
Basilicata	2	Piemonte	13
Bolzano	3	Puglia	14
Calabria	4	Sardegna	15
Campania	5	Sicilia	16
Emilia Romagna	6	Toscana	17
Friuli Venezia Giulia	7	Trento	18
Lazio	8	Umbria	19
Liguria	9	Valle d'Aosta	20
Lombardia	10	Veneto	21
Marche	11		

LE REGOLE PER LA TASSAZIONE DI TERRENI E FABBRICATI

Patrizia Clementi

I redditi fondiari di cui gli enti non commerciali possono essere titolari derivano dagli immobili posseduti in proprietà o per altro diritto reale, sempre che non costituiscano beni strumentali per l'esercizio di attività commerciali. Occorre ricordare che, in linea generale, essi producono reddito fondiario tassabile non solo quando generano incassi perché locati a terzi, ma anche quando sono usati direttamente, concessi gratuitamente ad altri soggetti o anche semplicemente posseduti e non utilizzati. Nei diversi casi cambia soltanto la determinazione dell'imponibile che sarà costituito dal reddito effettivo piuttosto che dalla rendita catastale.

Prima di esaminare i due *Quadri* destinati alla dichiarazione di terreni e fabbricati, ricordiamo che le rendite catastali devono essere rivalutate nella stessa misura dello scorso anno: quelle dei terreni, il dominicale e l'agrario, rispettivamente dell'80% e del 70%, quella dei fabbricati, del 5%. Ai fabbricati non ancora censiti o la cui rendita non sia più adeguata deve essere attribuita una rendita catastale presunta. Si tenga presente che il dato da rivalutare è quello derivante dagli atti catastali; se invece lo si desume dalla precedente dichiarazione dei redditi si è già in possesso del valore aggiornato che va solo tradotto in euro qualora si utilizzi il modello *UNICO* di colore azzurro.

In caso di contitolarità della proprietà o di diverso diritto reale, il reddito fondiario concorre nella formazione del reddito di ciascuno per la parte corrispondente al suo diritto. Qualora l'immobile sia stato acquistato o ceduto nel corso del periodo d'imposta, il reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo in misura proporzionale alla durata del possesso, se deve essere calcolato sulla base della rendita catastale, mentre va considerato per intero (fatte salve le eventuali riduzioni forfetarie) nel caso in cui vi sia un reddito effettivo derivante da affitto o locazione.

Circa gli immobili posseduti dalle Onlus e utilizzati per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, resta ferma da parte dell'Amministrazione finanziaria la posizione espressa nella Circolare n. 244 del 28 dicembre 1999 nella quale, contrariamente a quanto indicato nella relazione governativa al D.Lgs. 460/97, tali immobili sono considerati produttivi di reddito fondiario e di conseguenza ritenuti da assoggettare a tassazione sulla base della rendita catastale rivalutata.

1. QUALI I TERRENI CHE ENTRANO NEL QUADRO RA

Il prospetto destinato all'indicazione dei terreni è il *Quadro RA*. Premesso che producono reddito fondiario i terreni dotati di una specifica rendita che sono o devono essere iscritti nel catasto terreni e che tale reddito è forfetariamente determinato con riferimento ad ogni singola particella catastale, possiamo brevemente riassumere le norme che riguardano questi immobili:

- le *costruzioni rurali* (sempre che ne conservino i requisiti) non sono dotate di autonoma rendita catastale, in quanto essa è compresa in quella dei terreni sui quali sorgono;
- gli *immobili strumentali* per l'esercizio di attività commerciali non producono reddito fondiario in quanto concorrono alla formazione del reddito d'impresa; di conseguenza non devono essere indicati in questo modello;
- non concorrono alla formazione del reddito i terreni che costituiscono *pertinenza dei fabbricati urbani* e, sempre che al possessore non sia derivato per tutto il periodo d'imposta alcun reddito dalla loro utilizzazione, i redditi catastali dei *terreni, parchi e giardini aperti al pubblico* o la cui conservazione sia riconosciuta di pubblico interesse dal Ministero per i beni e le attività culturali, purché sia stata presentata apposita denuncia all'Agenzia delle Entrate; i dati di tali terreni non devono essere riportati nel modello;
- i terreni *situati all'estero* e quelli dati in *affitto per usi non agricoli* non vanno inclusi in questo quadro, ma devono essere dichiarati nel *Quadro RL*;
- le due componenti del reddito, il dominicale e l'agrario, devono essere dichiarate dall'ente solo se vi esercita diretta coltivazione del fondo, altrimenti dovranno essere distintamente imputate: il reddito dominicale all'ente in quanto proprietario del fondo, quello agrario al soggetto che coltiva il terreno;
- per il terreno, qualificato per almeno 2/3 come coltivabile a prodotti annuali, *non coltivato* per l'intera annata, diviene imponibile solo il 30% del reddito dominicale, mentre il reddito agrario è escluso dalla tassazione: tale circostanza va segnalata riportando il *codice 1* nella *colonna 7*;
- se, per eventi naturali, si è perduto almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, e purché tale circostanza sia stata denunciata all'Ufficio Tecnico Erariale entro tre mesi dalla data in cui si è verificata o 15 giorni prima dell'inizio del raccolto, il terreno coinvolto è sottratto alla tassazione (sia in relazione al reddito dominicale che a quello agrario): in questi casi nella *colonna 7* deve essere indicato il *codice 2*;
- se il terreno è dato in *affitto per uso agricolo*, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore; pertanto nella *colonna 10* non deve essere riportato al-

cun importo, mentre nella *colonna 2* deve essere riportato il *codice 2*, se l'affitto è in regime di determinazione legale del canone oppure il *codice 3*, in caso contrario. Inoltre, nel caso di affitto in regime vincolistico, nella *colonna 6* deve essere indicato l'ammontare del canone risultante dal contratto e l'imponibile da indicare nella *colonna 9* è costituito dallo stesso canone, qualora risulti inferiore all'80% della rendita catastale rapportata alla percentuale e al periodo di possesso; se il canone è uguale o superiore all'80% della rendita, sempre rapportata alla quota e ai giorni di possesso, nella *colonna 9* dovrà esser indicato tale valore. Se il terreno è concesso in affitto al di fuori del regime legale di determinazione del canone, l'imponibile da indicare nella *colonna 9* è quello dominicale riportato nella *colonna 1*;

- il reddito dominicale non deve essere rivalutato dell'80% se il fondo è stato concesso in *affitto per usi agricoli a giovani* che non hanno ancora compiuto i quaranta anni e che hanno la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale (o che acquisiscano tali qualifiche entro 12 mesi dalla stipula del contratto di affitto), purché la durata del contratto non sia inferiore a cinque anni. Qualora ricorrano i requisiti previsti l'agevolazione si applica all'intero periodo d'imposta anche se i terreni sono stati concessi in affitto nel corso dell'anno; in questi casi occorre indicare il *codice 4* nella *colonna 7* e, se il terreno è stato concesso in affitto in regime vincolistico, nella *colonna 6* dovrà essere riportato l'ammontare del canone che, anche in questo caso, costituirà l'imponibile solo qualora risulti inferiore all'80% della rendita catastale di spettanza.

Si tenga presente che qualora nel corso del 2001 la situazione dei terreni non sia cambiata rispetto a quella dichiarata lo scorso anno, è possibile procedere alla compilazione "sintetica" del *Quadro*: sarà sufficiente riportare nelle *colonne 9 e 10* del *rigo A52*, quanto indicato nelle *colonne 9 e 10* dello stesso rigo del modello *UNICO 2001*. Si tratta di una modalità facoltativa e non obbligatoria: il contribuente può comunque compilare analiticamente il modello anche in presenza di situazione immutata.

Se invece ricorre l'obbligo della compilazione analitica, ad esempio nel caso in cui vi siano variazioni di terreni già dichiarati oppure debbano essere inclusi terreni che vengono dichiarati per la prima volta (oppure se si preferisce questa modalità), si deve tenere conto che per ogni terreno o gruppo di terreni di una stessa partita catastale deve essere usato un singolo rigo, indicando:

- nelle *colonne 1 e 3*, rispettivamente, i redditi rivalutati dominicale e agrario;
- nella *colonna 2* ("*titolo*") i seguenti codici: *1* per i terreni di proprietà dell'ente; *2* per i terreni concessi in affitto in regime legale di determinazione del canone; *3* per i terreni concessi in affitto in assenza di regime di determinazione legale del canone; *4* per indicare la conduzio-

- ne del fondo in affitto o ad altro titolo;
- nelle *colonne 4 e 5*, rispettivamente, il periodo di possesso espresso in giorni e la relativa percentuale;
- nella *colonna 6* l'ammontare annuo del canone di affitto in regime vincolistico;
- nella *colonna 7* (“*casi particolari*”): il *codice 1* per segnalare la mancata coltivazione; il *codice 2* in caso di perdita dei prodotti, il *codice 4* per i terreni concessi in affitto a giovani agricoltori;
- la *colonna 8* va barrata tutte le volte che, nel corso del 2001, si sono verificate situazioni diverse per uno stesso terreno (es. variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto nel corso dell'anno, ecc.): in questi casi, infatti, è richiesta la compilazione di un distinto rigo per ogni diversa situazione;
- infine, nelle *colonne 9 e 10* vanno indicate le quote spettanti di reddito dominicale e agrario.

2. PASSA DAL QUADRO RB IL REDDITO DEI FABBRICATI

Il *Quadro RB*, destinato alla dichiarazione dei fabbricati, a differenza di quello relativo ai terreni, non prevede la compilazione sintetica; dovrà perciò sempre essere compilato analiticamente anche se nel corso del 2001 non sono intervenute modifiche rispetto all'anno precedente.

Nella redazione del modello vanno tenuti presenti alcuni principi di carattere generale e, soprattutto, le peculiarità proprie degli enti ecclesiastici e di quelli non commerciali in generale che di seguito elenchiamo:

- gli *immobili strumentali* per l'esercizio di attività commerciali non producono reddito fondiario in quanto concorrono alla formazione del reddito d'impresa: di conseguenza non devono essere indicati in questo modello;
- i lastrici solari e le aree urbane non sono inclusi tra i redditi fondiari, ma vanno inseriti tra i redditi diversi solo nel caso in cui vengano percepiti dei corrispettivi ad essi relativi;
- le unità immobiliari interessate da *lavori di restauro, ristrutturazione o risanamento conservativo* per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni non si considerano produttive di reddito limitatamente al periodo di validità del provvedimento e a condizione che non siano state effettivamente utilizzate; di conseguenza non devono essere incluse nel modello se tale condizione dura per l'intero periodo d'imposta, ovvero devono esservi riportate limitatamente ai giorni in cui perdono le caratteristiche richieste;
- le unità immobiliari destinate esclusivamente all'*esercizio del culto* e le loro *pertinenze* non producono reddito tassabile, purché non siano oggetto di locazione. Circa l'identificazione delle *pertinenze* l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che debbano rientrarvi:

«l'oratorio e l'abitazione del parroco» (Risoluzione 9/1178 del 12.12.1992), «il cinema parrocchiale [a condizione che] nello stesso non siano esercitate attività commerciali» (risposta del Ministero delle finanze pubblicata su "Il Sole-24 Ore" del 26 settembre 1992). Si può ragionevolmente ritenere che le precisazioni ministeriali vadano intese in senso esemplificativo e che, pertanto, rientrino nell'agevolazione le abitazioni dei sacerdoti collaboratori del parroco e i locali utilizzati per attività parrocchiali, anche se non finalizzate ai giovani, sempre che non siano di natura commerciale. Inoltre, sono esenti da IRPEG anche i monasteri di *clausura* che, con l'articolo 6 della L. n. 28 del 1999, sono stati equiparati agli edifici di culto;

- l'aumento del terzo previsto per le abitazioni tenute a disposizione non si applica agli immobili appartenenti agli enti non commerciali: le Istruzioni a pag. 136 precisano infatti in *Appendice*, sotto la voce *Unità immobiliari tenute a disposizione (U.I.D.)*, che «ai fini dell'esclusione dell'aumento del terzo, si fa presente che le unità immobiliari appartenenti ad enti non commerciali (opere pie, fondazioni, ospedali, enti di culto, associazioni di categoria, ecc.) si considerano assimilate ai beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali, anche se censite tra quelle per uso di abitazione, quando non siano destinate alla locazione (foresterie, case canoniche, collegi, ricoveri, conventi, ecc.), Ciò in quanto le suddette unità immobiliari si considerano strumentali per lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente»; nel caso che, invece, l'abitazione rientri tra quelle a cui va applicato l'aumento, nella *colonna 2* deve essere indicato il *codice 2*;
- le unità immobiliari di *proprietà condominiale* (come i locali di portineria o l'alloggio del portiere) alle quali è attribuita una rendita autonoma devono essere dichiarate soltanto se la rendita catastale, proporzionata ai millesimi e ai giorni di possesso, è superiore a 25.08 euro (se però le proprietà comuni sono costituite da negozi o se sono concesse in locazione devono essere dichiarate indipendentemente dall'ammontare del reddito);
- gli immobili concessi in *comodato* a terzi devono essere dichiarati sulla base della rendita catastale (*codice 9* in *colonna 2*);
- i fabbricati *concessi in locazione* sono assoggettati a diversi regimi di tassazione a seconda della tipologia di contratto stipulato: per le locazioni commerciali e per quelle stipulate secondo i cosiddetti "patti in deroga" e con il canale "libero" previsto dalla legge di riforma delle locazioni abitative (L. 431/98), il reddito è costituito dal maggiore importo tra la rendita catastale rivalutata e il canone annuo di affitto ridotto del 15% o del 25% per gli immobili siti nella città di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano (*codice 3* in *colonna 2*); per i residui contratti ancora soggetti all'equo canone, l'imponibile è costituito dal canone annuo forfetariamente ridotto, anche se è inferiore alla rendita catastale rivalutata (*codice 4*); per i fabbricati locati con i

contratti stipulati secondo il “canale convenzionato”, si ha diritto ad una ulteriore riduzione del reddito imponibile pari al 30% da applicare sul maggiore ammontare tra l'importo della rendita catastale e quello del canone annuo di affitto ridotto del 15 o del 25% (*codice 8*). Per usufruire di questa ulteriore riduzione è necessario compilare la seconda sezione del *Quadro* in cui occorre riportare il comune in cui è ubicato l'immobile (che deve rientrare tra quelli definiti ad “alta tensione abitativa” o comunque esplicitamente individuati: si veda l'elenco in appendice alle *Istruzioni* alla pagina 124), gli estremi di registrazione e l'anno di presentazione della denuncia ICI;

- non devono essere tassati i canoni derivanti da contratti di locazione ad uso abitativo che risultino non riscossi attraverso un procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità. In questo caso dovrà essere indicata la sola rendita catastale dell'immobile in questione e la particolare circostanza dovrà essere indicata nella *colonna 6*, con l'utilizzo del *codice 4*. Inoltre, sui canoni già dichiarati è riconosciuto il diritto ad un credito d'imposta di ammontare pari a quello accertato nel procedimento giurisdizionale;
- per gli immobili riconosciuti di *interesse storico o artistico* e non locati, la rendita catastale si determina applicando la minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato. Se, invece, gli immobili sono concessi in locazione, secondo l'Amministrazione Finanziaria il reddito deve essere calcolato secondo le ordinarie disposizioni, salvo, come più estesamente precisato al punto successivo, utilizzare ugualmente la norma agevolativa in attesa di una eventuale contestazione da parte degli Uffici finanziari.

Per ciascuna unità immobiliare deve essere compilato un rigo e, se nel corso dell'anno è variato l'utilizzo dell'immobile o la quota di possesso, deve essere compilato un rigo per ogni diversa situazione. Nella *colonna 1* deve essere indicata la rendita catastale rivalutata; nella *colonna 2* va specificato il codice dell'*utilizzo*; il periodo di possesso va riportato nella *colonna 3* e deve essere espresso in giorni; la quota di possesso deve essere indicata in termini percentuali nella *colonna 4*; la *colonna 5* va utilizzata soltanto per i fabbricati concessi in locazione e il canone deve essere indicato già al netto della riduzione forfetaria; qualora il contratto di locazione si riferisca a più unità immobiliari iscritte in catasto con autonoma rendita, deve essere indicata per ciascuna unità immobiliare la quota del canone ad essa relativa, determinata ripartendo il canone stesso in misura proporzionale alla rendita catastale di ciascuna unità immobiliare. Nella *colonna 6* vanno evidenziati i *casi particolari* e, infine, nella *colonna 8* va indicato l'imponibile che deve essere sommato nel *rigo RB52*. Si tenga presente che in caso di comproprietà e/o di possesso dell'immobile per un periodo inferiore all'anno d'imposta, l'imponibile da indicare nella *colonna 8* andrà calcolato tenendo conto

che, se il fabbricato è tassato sulla base della rendita catastale, quest'ultima (eventualmente maggiorata di un terzo) deve essere rapportata al periodo e alla percentuale; se, invece, il fabbricato è concesso in locazione, il canone (ridotto dell'abbattimento forfetario) deve essere rapportato esclusivamente alla percentuale di possesso essendo ininfluente la circostanza che lo stesso non sia durato per l'intero anno.

3. IL FISCO AMMORBISCE LA SUA POSIZIONE SUI FABBRICATI STORICI IN LOCAZIONE

Continua, senza trovare ancora una definitiva conclusione, l'annosa vicenda che vede contrapposti i proprietari degli edifici storici e il fisco; quest'anno la nuova puntata che va ad aggiungersi alle precedenti vede comunque rafforzare la posizione dei contribuenti.

Tutto prende origine dall'art. 11 della L. 413 del 1991 in forza del quale *"in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni e integrazioni [ora Testo Unico sui beni culturali e ambientali, D.Lgs. 490/99, articolo 6] è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato"*. In pratica, si tratta di una "costruzione" più favorevole della rendita catastale dal momento che i valori da prendere a riferimento sono i più bassi tra quelli previsti per gli immobili della categoria A (quella, cioè, che comprende le abitazioni). Inoltre per consentire l'applicazione dell'agevolazione a tutti gli immobili (come previsto dalla legge) e non solo a quelli rientranti nella categoria A, la C.M. n. 7/1106 del 1993 precisa che, qualora i fabbricati siano classificati nella categoria C, si dovrà *"tradurre la superficie espressa in metri quadrati in quella espressa in vani, utilizzando il concetto del vano catastale medio"*. Principio che, riteniamo, debba valere anche per i fabbricati inclusi nella categoria B.

Va sottolineato che gli immobili di cui si tratta sono quelli tutelati ai sensi del Testo Unico sui beni culturali e ambientali, cioè quelli *"che presentano interesse artistico, storico, archeologico o demo-etno-antropologico"* (art. 2, c. 1. lett. a) e che non siano *"opere di autori viventi o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni"* (art. 2, c. 6). Essi sono individuati in modo diverso a seconda del soggetto proprietario. Per *"le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e le persone giuridiche private senza fine di lucro"* (tra cui le parrocchie e gli enti ecclesiastici) occorre fare riferimento agli appositi elenchi descrittivi da aggiornarsi nel tempo, tenendo presente che in mancanza di essi o del loro aggiornamento, i beni di effettivo interesse artistico, storico, ecc. sono comunque soggetti a tutela (cf art. 5). Per i privati (società e persone fisiche), invece, l'individuazione del carattere culturale del bene avviene a seguito

di apposita dichiarazione del Ministero, notificata e trascritta (cf artt. 6-8; 10).

In pratica, la certezza che un immobile appartenente ai nostri enti sia da considerarsi bene culturale tutelato e, quindi, rientrante nell'agevolazione che si sta commentando, visto che gli elenchi – se esistenti – sono per ora incompleti e non aggiornati, è data dalla notifica che il Ministero può emettere con effetto dichiarativo (l'effetto è costitutivo per i beni dei privati) o da un qualsiasi altro suo provvedimento (in occasione, per esempio, di un intervento di restauro) da cui risulti con certezza la caratterizzazione di bene culturale tutelato.

Fatta questa precisazione, torniamo al contenzioso con l'Amministrazione finanziaria; essa ritiene che la norma di favore sia da riferire solo agli immobili utilizzati direttamente, tenuti a disposizione o concessi a terzi a titolo gratuito, e non possa invece trovare applicazione qualora i fabbricati siano ceduti in locazione. In tale circostanza il Ministero richiede che la tassazione avvenga sulla base della rendita effettiva (canone d'affitto abbattuto della quota forfetaria, come previsto dall'art. 34 del D.P.R. 917/86). Nelle *Istruzioni* alla compilazione del modello, infatti, di anno in anno, dopo aver illustrato l'agevolazione prevista per “*gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089*”, è sempre precisato che “*qualora gli immobili in questione vengano concessi in locazione dovranno essere applicate tutte le regole relative alla tassazione sulla base del reddito effettivo, compreso il confronto tra la rendita e il canone di locazione*”.

Com'era prevedibile le contrapposte posizioni hanno dato vita a un ampio contenzioso che, nel corso del 1999 comincia a produrre i primi giudizi della Corte di Cassazione sostanzialmente favorevoli ai contribuenti: Sentenze: n. 2442/1999, n. 3689/1999, n. 5740/1999, n. 7408/1999 (seguite da quelle del 2000: nn. 7769, 7774, 7775, 7776, 7777 e 7778 dell'8 giugno; n. 7876 del 9 giugno; n. 8083 del 13 giugno, confermate dalla Sezione tributaria della stessa Corte con Sentenza 28 luglio, n. 9945), ma di fatto ignorati dal Ministero delle finanze che, nelle *Istruzioni* alle dichiarazioni continua a ribadire la propria interpretazione.

A partire 2000, però, un'associazione di categoria comincia ad ottenere dalla giustizia amministrativa la sospensione delle *Istruzioni* relativamente alla parte in cui la norma viene così restrittivamente interpretata. Il T.A.R. del Lazio con Ordinanze n. 2323 del 15 marzo 2000 e n. 4385 del 24 maggio 2000 sospende infatti le *Istruzioni* relative al periodo d'imposta 1999 e le Ordinanze vengono poi confermate dal Consiglio di Stato con Ordinanza n. 1913 del 18 aprile 2000 e n. 3655 del 14 luglio 2000. Nonostante ciò la posizione ministeriale non è minimamente cambiata e le *Istruzioni* alle dichiarazioni dello scorso anno riproducevano la “tradizionale” precisazione. Nuovamente chiamato a pronunciarsi sull'argomento, il Consiglio di Stato, con Ordinanza n. 2741 dell'8 maggio 2001, non si è limitato a disporre la sospensione delle *Istruzioni*, ma

ha richiesto che le stesse fossero integrate con due chiarimenti: che il proprietario resta libero di indicare, in luogo del canone di locazione, la rendita catastale minima e che gli Uffici finanziari potranno comunicare avviso di accertamento, restando però esclusi il controllo formale e la liquidazione automatica. L'integrazione, che è stata disposta con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 giugno 2001, recita: *"I titolari di diritti reali sui predetti immobili concessi in locazione, i quali ritengano di adeguarsi all'orientamento interpretativo che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalle tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo del canone locativo, possono compilare il quadro RB - Redditi dei fabbricati senza indicare l'importo del canone di locazione, limitandosi ad inserire gli altri dati. In tal caso gli Uffici preposti al controllo si atterranno alla Circolare n. 22/E del 6 marzo 2001 dell'Agenzia delle Entrate, valutando la possibilità di procedere alla notifica di apposito avviso di accertamento nelle forme ordinarie per il recupero della maggiore imposta (articoli 37 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)"*.

La citata Circolare n. 22/E, ribadiva quanto sostenuto nella nota n. 42935 del 25 febbraio 2000 e nel successivo comunicato stampa del 20 aprile dello stesso anno: secondo l'Amministrazione finanziaria la questione interpretativa dell'art. 11 doveva ritenersi superata *"in forza della sopravvenuta disciplina delle locazioni, recata dalla legge 9 dicembre 1998, n. 431, che, nel confermare la determinazione del reddito in base ai canoni di locazione, espressamente prevede, anche con riferimento agli immobili d'interesse storico e artistico, un'ulteriore riduzione del 30 per cento del canone pattuito in base agli accordi ivi contemplati"*. Gli Uffici finanziari venivano pertanto invitati a coltivare il contenzioso anche se, preso atto dell'orientamento della Corte di Cassazione e dei provvedimenti cautelari adottati dal Giudice Amministrativo, veniva loro comandato di non applicare le sanzioni amministrative previste per l'infedele dichiarazione del reddito di fabbricati *"limitatamente alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della citata legge n. 431 del 1998"*.

Quest'anno nell'Appendice alle Istruzioni alla compilazione di UNICO 2002, alla voce *"Immobili riconosciuti di interesse storico o artistico"*, dopo la rituale precisazione che gli immobili storici in affitto devono essere tassati sulla base del reddito effettivo, è stato aggiunto che *"i titolari di diritti reali sui predetti immobili concessi in locazione, i quali ritengano di adeguarsi all'orientamento giurisprudenziale che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalle tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo del canone locativo, possono compilare il quadro RB - Redditi dei fabbricati senza indicare l'importo del canone di locazione, limitandosi ad inserire gli altri dati, indicando nella colonna 2 (utilizzo) il codice 9. La tassazione in questo caso sarà effettuata sulla base della rendita"*. Fin qui viene ripetuto più o meno il contenuto

dell'integrazione alle *Istruzioni* imposta lo scorso anno dalla Cassazione. Ma le *Istruzioni* continuano e fanno sapere che *“in considerazione dell’obiettivo incertezza sull’interpretazione della normativa di riferimento, gli uffici non procederanno al recupero di imposte in sede di controllo formale né all’applicazione di sanzioni”*. La novità consiste nella inapplicabilità delle sanzioni non più limitata alle dichiarazioni presentate prima dell’entrata in vigore della L. 431.

In conclusione, i contribuenti che adotteranno il comportamento più “economico”, rischieranno soltanto, qualora le tesi del Ministero si rivelassero vincenti nei giudizi instaurati, di dover pagare le imposte risparmiate fino a quel momento, ma senza alcuna sanzione aggiuntiva e, ovviamente nel limite dei termini previsti per la prescrizione.

I REDDITI D'IMPRESA

Luigi Corbella

Com'è noto, gli enti non commerciali determinano i redditi da essi prodotti separatamente secondo le regole proprie di ciascuna delle categorie reddituali previste dal D.P.R. 917/86 (TUIR) (si tratta dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi). In tal senso, per gli enti non commerciali il reddito di impresa è determinato in applicazione delle regole generali contenute nel Capo VI – Titolo I del già citato TUIR (quello che attiene alla determinazione del reddito di impresa, appunto), secondo le speciali previsioni ad essi destinate al successivo Capo III del Titolo II (quello relativo all'IRPEG).

In concreto, come si è più diffusamente esposto l'anno scorso nell'identica occasione della dichiarazione dei redditi, possiamo sintetizzare come segue l'iter logico-matematico che deve essere osservato per pervenire correttamente alla misurazione del reddito di impresa prodotto da ciascun ente:

- la *prima operazione* consiste nel *determinare*, secondo i criteri della competenza temporale e dell'inerenza (salva in ordine all'applicazione di tale criterio la questione dei costi promiscui come nel seguito meglio si preciserà) e i principi della ragioneria, il *risultato reddituale reale* delle attività commerciali esercitate (risultato che si ottiene dal confronto di tutti i ricavi, i proventi e le entrate conseguite nell'esercizio di attività commerciali con i costi, anche stimati, che per la relativa produzione sono stati sostenuti);
- il risultato reddituale reale, per rispettare gli obblighi dichiarativi e di assolvimento delle imposte (l'IRPEG per gli enti), e cioè per determinare il c.d. "reddito imponibile", deve essere poi modificato in applicazione delle norme tributarie secondo la rilevanza o l'irrilevanza reddituale, parziale o integrale, delle stesse componenti positive e negative sulle quali era stato commisurato il reddito reale.

Il percorso descritto presuppone che gli enti non commerciali siano in grado di esprimere in modo autonomo dalle altre attività il risultato reddituale delle attività commerciali. A questa necessità, com'è ormai arcinoto, il legislatore tributario della recente riforma (cf D.Lgs. 460/97) ha dato contenuto obbligatorio, com'è previsto dal secondo comma dell'articolo 109 del D.P.R. 917/86 (TUIR).

1. PREVISIONI NORMATIVE SPECIALI PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

Ricordiamo le principali tra le speciali previsioni normative che

riguardano la determinazione del reddito di impresa per gli enti commerciali.

1.1. La rilevazione contabile delle spese e degli altri componenti negativi di reddito

La rilevazione contabile delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, secondo il regime contabile adottato, è presupposto essenziale per la loro deducibilità anche quando essa è ridotta in applicazione delle norme tributarie (si tratta, in particolare, dei cd. costi promiscui che, se esistenti, devono essere contabilizzati per intero nella contabilità commerciale – in apparente contrasto con il criterio dell'inerenza – per poterne dedurre la quota prevista dall'art. 109, c. 3-bis, del TUIR).

1.2. Prestazioni di servizi istituzionali

Non assumono rilievo commerciale, e dunque non danno luogo a redditi di impresa, le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 cod. civ. rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (cf art. 108, c. 1, del TUIR). Per esempio, nel caso delle parrocchie, l'attività di catechesi, anche con il versamento di una quota di partecipazione.

1.3. Proventi da raccolta fondi e contributi pubblici

I fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali effettuate in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione non concorrono alla formazione del reddito di impresa (cf art. 108, c. 2-bis, lett. a, del TUIR). L'indicazione dell'irrilevanza reddituale di tali fondi ha carattere generale e non riguarda l'eventuale connotazione commerciale che essi possono avere. Anzi, proprio perché si tratta di fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali, come letteralmente dice la lett. a del c. 2-bis citato, deve escludersi la possibilità che tali contributi abbiano natura commerciale potendo al più afferire alla categoria dei redditi diversi, tra i quali trovano collocazione le attività commerciali occasionali.

Non concorrono alla formazione del reddito neppure i contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali (cf art. 108, c. 2-bis, lett. b, del TUIR).

In relazione a tali ipotesi è bene ricordare che, in applicazione delle norme generali di determinazione del reddito – art. 75 del TUIR – le spese e gli altri componenti negativi – tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale – sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito; se le medesime spese si riferiscono invece indistintamente ad attività

o beni produttivi di proventi computabili ai fini della determinazione del reddito e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili a tale fine, la deduzione è ammessa per la parte corrispondente al rapporto tra i ricavi che concorrono a formare il reddito ed i ricavi totali.

L'ipotesi si presenta, per esempio, per le attività socio sanitarie in cui le prestazioni sono erogate in regime di convenzione. Nell'ambito di tali attività, che ai fini gestionali rappresentano un *unicum*, la quota dei corrispettivi da convenzione costituisce di norma solo una parte dei ricavi complessivi: si pensi per esempio alle attività di assistenza agli anziani non autosufficienti per le quali è coperta da corrispettivi di natura convenzionale solo la parte della retta a rilievo sanitario, mentre la parte assistenziale – alberghiera – è di norma corrisposta direttamente dagli utenti. In tale caso la determinazione della quota complessiva di spese non deducibile in relazione all'esclusione dalla formazione del reddito dei ricavi da convenzione deve essere effettuata sulla base della proporzione tra i medesimi ricavi ed i ricavi totali. Sottraendo poi, dalla quota complessiva, la parte di spese corrispondente a tale proporzione si determinerà la quota di spese deducibile secondo il meccanismo imposto dalla norma citata. È bene precisare che circa tali determinazioni nessuna annotazione esplicita deve essere fatta nella dichiarazione: per i soggetti in contabilità ordinaria – *Quadro RF* – la quota di spese indeducibile di cui si è detto deve essere indicata tra le variazioni in aumento al rigo residuale *RF25*, così come i proventi da convenzione e/o accreditamento devono essere indicati tra le altre variazioni in diminuzione al rigo residuale *RF37* – non essendo idonei a tale indicazione né il *rigo RF35* né il *rigo RF36* secondo quanto è precisato relativamente a tali righe nelle *Istruzioni* –. Nel caso di compilazione del *Quadro RG* i ricavi devono invece essere direttamente indicati – sia al *rigo RG2* che al *rigo RG4* – nella misura effettivamente imponibile, e dunque al netto di quelli da convenzione e/o accreditamento, così come le spese e gli altri componenti negativi devono essere direttamente indicati nella misura ridotta della quota indeducibile determinata come si è detto. Attenzione: al *rigo RG24*, malgrado le istruzioni citino il c. 5 dell'art. 75 del TUIR, deve essere invece indicata la quota dei proventi esenti che eccede la quota di componenti negativi non dedotti nel caso in cui al *rigo RG22* si sia evidenziata una perdita.

Come si è detto, sono compresi nell'agevolazione anche i contributi in conto esercizio che costituiscono il corrispettivo specifico di determinati e specifici servizi resi (ad esempio i contributi corrisposti dalle UU.SS.LL., o dalle ASL dove istituite, per la quota sanitaria relativa allo svolgimento convenzionale di attività socio assistenziali), fermi in ogni caso per tali proventi gli obblighi di fatturazione e di registrazione, secondo i rispettivi regimi (si vedano nell'*esempio 1* i calcoli da effettuare nel caso di compilazione del *Quadro RF* o del *Quadro RG*).

1.4. Costi promiscui

Le spese e gli altri componenti negativi “promiscui” – cioè quelli adibiti sia all’esercizio delle attività commerciali che di altre attività – sono deducibili per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto tra l’ammontare dei ricavi che concorre alla formazione del reddito e l’ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (ivi compresi i fondi raccolti e i proventi da convenzione di cui all’art. 108 c. 2-bis, lettere a e b). Relativamente a tale deduzione deve essere compilata l’apposita sezione del *Quadro RS* – righe da *RS21* a *RS23* – mentre la quota indeducibile di tali spese deve essere indicata all’apposito *rigo RF24* nel caso, appunto, di compilazione del *Quadro RF*. Nel caso di compilazione del *Quadro RG*, invece, al *rigo RG20* deve essere computata tra gli altri componenti negativi anche la quota di costi promiscui deducibile conformemente ai dati riportati nei *righe RS* di cui si è detto (si vedano nell’*esempio 2* i calcoli da effettuare per determinare la quota deducibile dei costi promiscui).

1.5. Immobili strumentali

Ricordiamo che gli immobili di seguito elencati si considerano improduttivi di reddito fondiario in quanto strumentali all’esercizio delle attività di impresa dell’ente, a condizione che siano indicati tra le attività nell’inventario o che siano iscritti nel registro dei beni ammortizzabili (nei casi in cui la tenuta del libro dei beni ammortizzabili sia obbligatoria). Si tratta:

- degli immobili strumentali per destinazione: quelli utilizzati esclusivamente per l’esercizio delle attività commerciali;
- degli immobili strumentali per natura: quelli che, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato, per le loro caratteristiche intrinseche non possono essere suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (evidentemente, anche tali immobili devono appartenere al patrimonio imprenditoriale dell’ente);
- degli immobili concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito lì la loro residenza per esigenze lavorative (tali immobili sono considerati strumentali nel periodo di imposta in cui avviene il trasferimento e nei due successivi).

Sono invece attratti a tassazione nella categoria dei redditi fondiari gli immobili utilizzati dalle Onlus per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

1.6. Enti associativi

Per gli enti di tipo associativo non sono considerate commerciali le attività elencate all’art. 111 del TUIR alle condizioni ivi precisate (tali attività, in sintesi, sono da considerare istituzionali e dunque irrilevanti ai fini tributari ed i relativi proventi devono essere computati tra quelli totali

ai fini della determinazione della quota deducibile di costi promiscui).

Per gli enti associativi che adottano il regime forfetario di cui alla L. 398/91 (che ora, più propriamente, dovrebbe definirsi “regime di cui all’art. 25 L. 133/99”), a norma dell’art. 37, c. 2, della L. 342/2000 che ha apportato alcune modifiche alle disposizioni dell’art. 25 della L. 133/1999, non concorrono alla formazione del reddito i proventi da raccolta fondi conseguiti in occasione di massimo due raccolte all’anno nel limite di euro 51.645,69 pari a lire 100 milioni; tali raccolte devono essere effettuate in conformità all’art. 108, c. 2-bis, lett. a, del TUIR. Deve, cioè, trattarsi di raccolte pubbliche fatte occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

1.7. Perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini tributari

Le ipotesi di perdita della qualifica di ente non commerciale, ai sensi e per gli effetti dell’art. 111-bis del TUIR, devono essere verificate, quanto alla prevalenza dei proventi, prima dell’applicazione dell’ipotesi di cui alla lett. b del c. 2-bis dell’art. 108.

In sintesi, se computando i proventi da convenzione o accreditamento, che non concorrono alla formazione del reddito ma derivano pur sempre dall’esercizio di attività commerciali, si verifica una situazione di prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali, l’ente ai fini fiscali può perdere la qualifica di ente non commerciale e assumere quella di ente commerciale con tutte le conseguenze che ne derivano, ivi compresa l’inapplicabilità delle ipotesi del c. 2-bis dell’art. 108. Su questo tema è bene ricordare, come le *Istruzioni* espressamente affermano in adesione alla posizione interpretativa assunta dall’Amministrazione finanziaria, che il riferimento all’intero periodo di imposta è da intendersi quale mero periodo di osservazione essendo sufficiente, ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale, che la prevalenza delle attività commerciali si verifichi per la maggior parte del periodo di imposta, avuto peraltro riguardo all’effettiva attività dell’ente e non assurgendo a meccanismo automatico il verificarsi di una o più delle ipotesi previste dall’art. 111-bis del TUIR.

1.8. Onlus

Per le sole Onlus, le attività istituzionali svolte nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale non costituiscono esercizio di attività commerciali e i proventi derivanti dall’esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile; relativamente a tali attività non sussiste dunque obbligo di dichiarazione (è evidente che per gli enti che sono considerati Onlus limitatamente ad

alcune attività restano fermi gli obblighi di dichiarazione delle attività commerciali esercitate al di fuori del ramo Onlus).

1.9. Parametri e studi di settore

Alla luce delle disposizioni contenute nello *Statuto del Contribuente*, di recente emanazione, e della posizione interpretativa assunta dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare 13 maggio 1996, n. 117/E, l'annosa questione dei parametri si pone quest'anno con maggiore serenità per gli enti non commerciali. Infatti, l'esclusione degli enti non commerciali da tale metodologia presuntiva di determinazione del reddito e dunque ragionevolmente anche dall'onere della compilazione del relativo prospetto della dichiarazione, pur non essendo sancita dalla norma (la legge non dice nulla al riguardo e la Circolare citata si limita a prevedere l'inapplicabilità dei parametri, senza pronunciarsi circa l'onere di fornire all'Amministrazione finanziaria i dati utili alle sottese determinazioni quantitative) non potranno essere legittimamente comminate sanzioni. Lo *Statuto del Contribuente* afferma infatti che non è sanzionabile il comportamento adottato in applicazione di interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria e, dunque, rafforza l'ipotesi di esclusione affermata in sede interpretativa. In via generale, peraltro, può essere condiviso il pensiero di chi ritiene che le determinazioni presuntive sottese ai parametri non possano trovare concrete ed efficaci possibilità di applicazione nei confronti di una categoria di soggetti, qual è quella degli enti non commerciali, che presenta così evidenti condizioni di disomogeneità sia sotto il profilo soggettivo che sotto quello oggettivo, cioè di concreto svolgimento delle attività; credo, dunque, che sarà molto difficile per l'Amministrazione finanziaria costruire modelli attendibili sulla base dei dati desunti dalle dichiarazioni.

Quanto agli studi di settore, salve anche in questo caso le cause di inapplicabilità vigenti, che si differenziano per gli studi in vigore a partire dal 1° gennaio 2001 e per quelli già vigenti a tale data (in particolare, la differenza riguarda l'obbligo di annotazione separata per le attività soggette agli studi; per maggiore dettaglio si rimanda alle *Istruzioni* che sono piuttosto dettagliate al riguardo), non ci sono particolari novità. Sull'argomento deve essere peraltro detto che la maggior parte degli studi di settore non riguarda attività che sono tipicamente esercitate dagli enti non commerciali, salvo i casi individuati nella tabella che segue.

Su questo argomento è bene precisare, a proposito delle "case per ferie", che sono soggette allo studio di settore citato solo le attività che si configurano come commerciali secondo la disciplina tributaria (tecnicamente, quelle per le quali è adottato, o dovrebbe correttamente esserlo, uno dei due codici attività previsti). Si deve trattare, cioè, di attività abituale ed organizzata (di impresa) di casa per ferie che eroghi effettivamente le corrispondenti prestazioni (accoglienza residenziale, preparazione e somministrazione pasti, ecc.) e non già di attività occasionali

o di mere comunioni di godimento quali quelle che talvolta sono realizzate dai gruppi oratoriali (e simili) presso immobili istituzionali di proprietà della parrocchia ubicati in luoghi di villeggiatura allo scopo di favorire percorsi comunitari di socializzazione e sensibilizzazione verso l'ideale religioso.

2. LE NOVITÀ DELLA DISCIPLINA DEL REDDITO D'IMPRESA

Le principali novità della disciplina del reddito di impresa per il 2001 derivano da strumenti normativi attraverso i quali sono riconosciute agevolazioni o incentivi ai contribuenti virtuosi, quelli che producono redditi imponibili e investono nelle attività esercitate. Il riconoscimento di crediti di imposta per le nuove assunzioni, per esempio, così come di agevolazioni che si traducono in un abbattimento del reddito imponibile a fronte della realizzazione di determinati investimenti (cd. Tremonti bis), costituiscono infatti incentivi per il mercato, oltre a rappresentare uno strumento per la modernizzazione del sistema produttivo e l'aggiornamento delle professionalità ivi impegnate.

Gli enti non commerciali sono ammessi alle agevolazioni in commento nella loro qualità di imprenditori, quando tale qualità effettivamente sussiste, oppure quali datori di lavoro, sempre nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali, oppure ancora in quanto esercenti particolari attività commerciali (editoria e sale cinematografiche, per esempio).

In dettaglio, le principali novità che riguardano, o condizionano, la determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali per l'anno di imposta 2001 sono le seguenti.

➤ **Tremonti bis**

Esclusione dall'imposizione della parte del reddito di impresa che corrisponde al 50% degli investimenti agevolabili – ai sensi del c. 4 dell'art. 4 della L. 383/2001 – realizzati a decorrere dal 1° luglio 2001 in eccedenza rispetto alla media degli investimenti relativi ai cinque periodi di imposta precedenti, con la facoltà di escludere dal computo l'anno nel quale l'importo degli investimenti è stato maggiore (si tratta di una replicazione, con talune estensioni, dell'analoga norma del 1994). L'agevolazione, quanto agli enti non commerciali, si applica con riferimento alle sole attività commerciali esercitate. In sintesi, ai contribuenti è attribuito il diritto di sottrarre ad imposizione una parte del reddito di impresa prodotto commisurata alla maggiore misura degli investimenti netti effettuati in beni strumentali nuovi (sul concetto di novità è bene fare riferimento alle numerose Circolari esplicative) effettuati nel periodo di riferimento che, per il 2001, è quello che va dal 1° luglio al 31 dicembre, rispetto alla media degli investimenti

effettuati nei cinque anni precedenti, ovvero nel minor periodo durante il quale si è svolta l'attività, anche in questo caso con la possibilità di non computare ai fini della determinazione della media l'anno nel quale gli investimenti sono stati maggiori. Gli investimenti vanno calcolati al netto delle cessioni e delle dismissioni dei medesimi beni, determinate, rispettivamente, sulla base dei relativi corrispettivi e dei valori normali. In relazione a tale agevolazione deve essere compilata l'apposita sezione del *Quadro RS* – righe da *RS39* a *RS46* (è poi opportuno tenere a futura memoria, quale allegato alla copia cartacea della dichiarazione, più analitico dettaglio degli elementi utilizzati per addivenire alla compilazione della sezione del *Quadro RS* citata). Merita di essere ancora segnalato che l'agevolazione riguarda anche il 50% delle spese sostenute per servizi utilizzabili dal personale, di assistenza negli asili nido ai bambini di età inferiore a tre anni e il 50% delle spese sostenute per l'aggiornamento e la formazione del personale (il 50% di tali spese va indicato al rigo *RS46*, rispettivamente, alle colonne 1 e 2).

➤ **Imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni dell'impresa e delle partecipazioni e riconoscimento ai fini fiscali dei relativi maggiori valori**

Si tratta dell'ipotesi di rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo al 2001 dei beni risultanti dal bilancio o rendiconto chiuso al 31 dicembre 2000. I beni rivalutabili sono sia quelli materiali che immateriali presenti nel bilancio, con esclusione dei cd. beni merce, cioè di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea (il saldo attivo risultante dalla rivalutazione deve essere accantonato ad apposita riserva del passivo che deve essere obbligatoriamente denominata "riserva da rivalutazione L. 448/2001"). I maggiori valori dei beni rivalutati sono riconosciuti agli effetti fiscali (danno cioè diritto ad operare i corrispondenti maggiori ammortamenti) e scontano un'imposta sostitutiva del 19%, se si tratta di beni ammortizzabili, ovvero del 15%, se si tratta di beni non ammortizzabili. I dati relativi alle rivalutazioni devono essere indicati nelle prime tre sezioni del *Quadro RY* (anche in questo caso è bene tenere a futura memoria, quale allegato della copia cartacea della dichiarazione, un appunto sulle rivalutazioni effettuate e sugli obblighi di versamento delle correlate imposte sostitutive che, ricordiamolo, possono essere assolti in un massimo di tre rate annuali di pari importo di cui la prima scade in coincidenza con la data prevista per il versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione).

➤ **Riconoscimento del credito di imposta a favore dell'editoria (art. 8, L. 62/2001)**

Compete agli enti non commerciali che esercitano attività di produ-

zione di prodotti editoriali e che realizzano investimenti e ammodernamenti sino al prossimo 31 dicembre 2004 (evidentemente, il credito – riconosciuto nella misura del 3% – è commisurato agli investimenti realizzati in ciascun anno; quanto agli investimenti la norma, alla quale si rimanda, fa un elenco piuttosto preciso dei programmi di ristrutturazione produttiva che devono essere realizzati per godere del credito di imposta; il credito in questione può cumularsi con le agevolazioni previste dalla Tremonti/bis).

➤ **Credito di imposta per la realizzazione di iniziative di ricerca, formazione e integrazione culturale (cf art. 52, L. 448/2001)**

Compete esclusivamente agli istituti di cultura stranieri di cui al D.P.R. 4 novembre 1960, n. 1574, o che costituiscono la diretta emanazione di università estere, appositamente convenzionati con scuole pubbliche di alta formazione (si tratta, più propriamente, di un contributo fruibile anche come credito di imposta per la realizzazione delle iniziative indicate. Il riconoscimento del credito e l'elenco degli istituti ai quali è riconosciuto è demandato ad apposito decreto dei Ministeri dell'economia e quello dell'istruzione, università e ricerca).

3. I QUADRI DI RIFERIMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA

Ai fini IRPEG, nell'ambito del modello *UNICO 2002*, per la dichiarazione dei redditi di impresa devono essere utilizzati i *Quadri RF* o *RC* o *RG* o *RD*.

Il *Quadro RF* è riservato agli enti che nell'esercizio di attività commerciali adottano il regime contabile ordinario e determinano il reddito prendendo a base il risultato reddituale risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile, o di altre leggi speciali, e apportano a tale risultato le variazioni in aumento ed in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme tributarie.

Il *Quadro RG* è destinato agli enti ammessi al regime della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/73 (cioè agli enti che assolvono agli obblighi contabili con la tenuta dei libri IVA, sui quali devono essere riportate anche le componenti di costo e di ricavo che non rilevano ai fini di tale tributo, e del registro dei beni ammortizzabili) e determinano il reddito raffrontandone i componenti positivi e negativi, direttamente indicati nella misura derivante dall'applicazione delle norme tributarie. Tali enti, nel medesimo *Quadro RG*, possono determinare il reddito anche in modo forfetario a norma dell'art. 109-bis del TUIR. In tal caso, il principale elemento rilevante ai fini tributari è costituito dall'ammontare dei proventi conseguiti: su di essi infatti è applicata la percentuale di redditività prevista per il regime di appartenenza (vanno poi considerate le eventuali plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze

attive, i dividendi e gli interessi e i proventi immobiliari, come meglio precisato in seguito).

Il *Quadro RC* è riservato agli enti soggetti a norma di legge alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, che sono esonerati dall'obbligo di tenuta della contabilità separata.

Il *Quadro RD* deve essere compilato per dichiarare il reddito di impresa derivante dall'attività di allevamento degli animali. Ricordiamo che il reddito di allevamento degli animali costituisce reddito di impresa solo se il numero di capi allevato eccede quello limite fissato annualmente dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste a norma dell'art. 29 del TUIR. Il reddito derivante dall'allevamento di animali in numero compreso entro il predetto limite costituisce, invece, reddito agrario a tutti i fini tributari.

4. IL QUADRO RG PER GLI ENTI AMMESSI AI REGIMI SEMPLIFICATI E FORFETARI

Gli enti ammessi al regime della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/73 (cioè gli enti che nell'anno solare antecedente hanno conseguito ricavi da prestazioni di servizi non superiori a euro 309.874,14 – lire 600 milioni – ovvero a euro 516.456,90 – un miliardo di lire – per le altre attività) possono determinare in modo forfetario il reddito di impresa da essi prodotto applicando un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi conseguiti.

In tal senso, gli enti che relativamente alle attività commerciali esercitate hanno tenuto contabilità semplificata, così come quelli che adottano regimi forfetari di determinazione del reddito e quelli ammessi al cd. regime super semplificato devono compilare il *Quadro RG* del modello di dichiarazione. Se la determinazione forfetaria del reddito avviene a norma dell'art. 109-bis del TUIR (regimi contabili semplificato e super semplificato) i ricavi conseguiti devono essere indicati all'apposito *rigo RG4*, se invece la determinazione forfetaria del reddito avviene nell'ambito del regime di cui alla L. 398/91 (associazioni sportive dilettantistiche e soggetti assimilati) i medesimi ricavi devono essere indicati nella colonna 2 del *rigo RG2* (si segnala che per tali enti, contrariamente a quanto potrebbe sembrare dalla lettura delle *Istruzioni*, il limite quantitativo annuale continua a restare quello di euro 185.924,48 – 360 milioni di lire). In entrambi tali casi, ai fini della determinazione per differenza del reddito imponibile secondo i coefficienti di redditività stabiliti, le percentuali di ricavi considerati costi fiscalmente riconosciuti devono essere indicati al *rigo RG20*, sia in colonna 3 che in colonna 2. Tale percentuale, nel regime di cui all'art. 109-bis è pari, per le attività di prestazioni di servizi: all'85%, fino al limite di euro 15.493,71 (30 milioni di lire) e al 75%, fino al limite di euro 309.874,74 (600 milioni di lire).

Al reddito così determinato si aggiungono: le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi e gli interessi e i proventi immobiliari: l'indicazione deve essere fatta nei *righe RG6* (plusvalenze patrimoniali), *RG7* (sopravvenienze attive) e *RG10* (dividendi e interessi attivi e proventi immobiliari degli immobili appartenenti all'impresa esercitata dall'ente ma non impiegati strumentalmente nel relativo esercizio).

Esempio 1

L'ente Alfa ha ricevuto contributi convenzionali per l'ammontare di 80 euro ed ha conseguito un ammontare complessivo di ricavi e proventi pari a 100 euro. Se l'ente Alfa ha sostenuto costi complessivi per 95 euro e non è in grado di determinare analiticamente quale parte di detti 95 euro di costi è attribuibile analiticamente alla produzione degli 80 euro di contributi convenzionali – questo può succedere, di norma, perché l'ente Alfa ha conseguito sia gli 80 euro di contributi convenzionali che i 20 euro di altri ricavi svolgendo la stessa identica attività – deve operare il seguente calcolo:

$$\text{quota costi} \quad \frac{\text{contributi convenzionali}}{\text{ricavi e proventi commerciali totali}} = 80/100 = 80\% \\ \text{indeducibili} =$$

$$\text{quota di costi indeducibili} = 0,8 \text{ (cioè } 80\%) \times 95 = 76$$

il reddito imponibile dall'ente Alfa, in caso di compilazione del *Quadro RF* sarà determinato come segue:

utile del conto economico	5 (cioè 100 di ricavi – 95 di costi)
variazioni in aumento	+ 76 (cioè i costi indeducibili)
variazioni in diminuzione	- 80 (cioè i contributi non imponibili)
Reddito fiscale	1

in caso di compilazione del *Quadro RG* il reddito imponibile dell'ente Alfa sarebbe determinato come segue:

ricavi e proventi imponibili	20 (differenza tra ricavi totali, 100, e quelli non imponibili, 80)
costi deducibili	- 19 (differenza tra costi totali, 95, e quelli indeducibili, 76)
Reddito fiscale	1

Esempio 2

L'ente Alfa ha conseguito ricavi e proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa per 30 euro e ricavi e proventi complessivi per 100 euro. Nell'esercizio di attività commerciali ha sostenuto costi promiscui – cioè imputabili sia all'esercizio di attività commerciali che delle attività istituzionali per 15 euro, e costi diretti, cioè imputabili esclusivamente all'esercizio delle attività commerciali, per 20 euro.

Determiniamo ora la quota deducibile dei costi promiscui:

$$\frac{\text{quota ded.le costi promiscui}}{\text{ricavi e proventi comm.li 30}} = \frac{\text{ricavi e proventi totali 100}}{\text{ricavi e proventi totali 100}} = 30/100 = 30\%$$

il 30% di 15, cioè dei costi promiscui, e dunque 5 sarà deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa.

Determinano ora il reddito di impresa:

- in caso di compilazione del *Quadro RF* i costi promiscui saranno stati integralmente addebitati al conto economico, occorrerà quindi riprendere a tassazione la quota indeducibile di essi.

Perdita risultante dal conto economico (30 – 15 – 20)	- 5	
Variazioni in aumento [quota indeducibile costi promiscui]	+ 10	
Reddito imponibile attività commerciale	5	

- In caso di compilazione del *Quadro RG* costi e ricavi vanno indicati direttamente nella misura rilevante a fini tributari.

Ricavi imponibili (quelli commerciali)	30	
Costi diretti (quelli imputabili esclusivamente alle attività commerciali)	- 20	
Quota deducibile costi promiscui	- 5	
Reddito imponibile attività commerciali	5	

È evidente, come si è detto, che per gli enti che compilando il *Quadro RG* determinano il reddito con metodi forfetari, non deve essere operato alcun ragguglio relativamente agli eventuali costi comuni sostenuti. L'unico elemento rilevante ai fini tributari è l'ammontare dei ricavi e proventi commerciali conseguiti, a nulla rilevando gli eventuali costi ad essi anche promiscuamente correlati.

STUDI DI SETTORE

Codice modello	Codice macroattività	Descrizione macroattività
SG36U		
	55.30.1	Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina
SG37U		
	55.40.1	Bar e caffè
	55.40.2	Gelaterie
SG58U		
	55.22.0	Campeggi e aree attrezzate
	55.23.1	Villaggi turistici
SG60U		
	92.72.1	Stabilimenti balneari (marittimi, lacuali e fluviali)
SG62U		
	55.30.5	Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo
SG63U		
	55.40.4	Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo
SG65U		
	55.23.4	Affittacamere per brevi soggiorni, case per vacanze
	55.23.6	Altri esercizi alberghieri complementari (compresi i residences)
SM12U		
	52.47.1	Commercio al dettaglio di libri nuovi
SM32U		
	52.48.6	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte, di culto e di decorazione

GLI ENTI NON COMMERCIALI NON RESIDENTI

La determinazione del reddito imponibile, relativamente a quelli prodotti in Italia, avviene come si è detto per gli enti non commerciali residenti, salvo quanto segue:

- il reddito delle attività commerciali eventualmente esercitate è influenzato dalle plusvalenze e minusvalenze relative ai beni ad esse destinati, anche se non sono conseguite attraverso la stabile organizzazione;
- il medesimo reddito è influenzato dagli utili distribuiti da società ed enti commerciali e dalle plusvalenze relative alle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati.

Gli enti non commerciali non residenti nel territorio dello Stato sono tenuti anche alla compilazione del prospetto di verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo del *Quadro RF* (tali enti sono assimilati alle società di comodo ai fini della determinazione del reddito minimo derivante dal possesso di partecipazioni, beni immobili e altre immobilizzazioni) e al versamento delle eventuali imposte dovute nella relativa applicazione.

Con l'approvazione della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (finanziaria 2002) è stata integrata la disciplina prevista dalla L. 21 novembre 2000, n. 342 sulla rivalutazione dei beni d'impresa. Nel ricordare le finalità della normativa, i soggetti legittimati, i beni rivalutabili e le relative modalità, si riportano le novità introdotte dalla legge finanziaria citata. È prevista la possibilità di procedere alla rivalutazione dei beni delle imprese: è, appunto, una possibilità e non un obbligo; è a carattere oneroso, ma offre vantaggi economici nel tempo. L'impresa infatti è libera di avvalersene o meno, ma, se ritiene di farlo, deve assoggettare i maggiori valori, iscritti in bilancio per la rivalutazione, ad un'imposta sostitutiva dell'imposta personale (IRPEG) e dell'imposta regionale (IRAP), con aliquota del 19 o del 15 per cento, a seconda che si tratti rispettivamente di rivalutazione di beni ammortizzabili o di altri beni.

D'altra parte la rivalutazione consente di calcolare ammortamenti civilistici e fiscali sul nuovo valore dei beni strumentali rivalutati. Infatti si possono dedurre ammortamenti superiori a quelli calcolabili prima della rivalutazione e inoltre dalle eventuali cessioni dei beni rivalutati derivano plusvalenze tassabili di minore importo.

Pertanto la convenienza ad utilizzare la rivalutazione va valutata confrontando il costo dell'operazione di rivalutazione (imposta sostitutiva) con i benefici derivanti dalla stessa.

Le finalità che il legislatore ha inteso perseguire sono quelle di adeguare i valori contabili delle immobilizzazioni a quelli effettivi, per evitare la perdita di competitività delle aziende italiane nei confronti di quelle comunitarie.

1. I SOGGETTI CHE POSSONO PROCEDERE ALLA RIVALUTAZIONE

Oltre alle società di capitali (spa, sapa, srl), alle società cooperative, alle aziende municipalizzate, possono procedere alla rivalutazione anche le società di persone (snc, sas ed equiparate), le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, gli enti commerciali e gli *enti non commerciali per i beni relativi all'attività commerciale esercitata*.

La rivalutazione può essere effettuata sia in presenza di contabilità ordinaria sia in presenza di contabilità semplificata. Sono *esclusi* dalla rivalutazione i soggetti che determinano il reddito d'impresa in via forfettaria.

2. QUALI I BENI RIVALUTABILI

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, ma può essere effettuata, a discrezione dell'impresa, anche al di sotto del massimo possibile (che coincide con il valore economico del bene).

La rivalutazione, come già accennato, può riguardare beni strumentali o non strumentali e non può mai essere effettuata su beni "merce". Possono quindi formare oggetto di applicazione della normativa di rivalutazione i seguenti beni che risultano dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2000:

- le immobilizzazioni materiali, che siano ammortizzabili o meno, come gli immobili, i beni mobili iscritti in pubblici registri, gli impianti ed i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali;
- le immobilizzazioni immateriali come i diritti di brevetto, i marchi, le licenze, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno e simili, iscritti nell'attivo del bilancio ovvero ancora tutelati in capo al titolare;
- le partecipazioni in società controllate o collegate che costituiscano immobilizzazioni.

Non possono essere rivalutati pertanto:

- i beni merce;
- l'avviamento, i costi pluriennali, i beni monetari (crediti, obbligazioni, ecc.);
- le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento (art. 2359 cod.civ.) o che, comunque, non costituiscano immobilizzazioni.

Per i soggetti in contabilità semplificata, i beni citati possono essere rivalutati se risultano acquistati, entro il 31 dicembre del 1999, dal registro dei beni ammortizzabili e dal registro degli acquisti tenuto ai fini IVA. La rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta. Il prospetto deve essere presentato agli Uffici fiscali, se richiesto.

3. LE MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE E LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RY

I contribuenti che scelgono di effettuare la rivalutazione devono eseguirla nel bilancio o rendiconto per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data del 1° gennaio 2002. Per effetto del Regolamento approvato con D.M. 13 aprile 2001, n. 162, gli enti che hanno approvato, entro l'8 maggio 2001 (data di pubblicazione del Regolamento stesso) il bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999, possono eseguire la rivalutazione nel

bilancio relativo al secondo esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999.

I soggetti tenuti alla contabilità ordinaria devono annotare la rivalutazione nell'inventario e nella nota integrativa, indicando il prezzo di costo dei beni con le eventuali rivalutazioni eseguite in base a precedenti leggi, mentre i contribuenti in contabilità semplificata devono redigere un apposito prospetto, dal quale risultino i costi di partenza ed i valori rivalutati da presentare all'Amministrazione finanziaria, a richiesta della stessa.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea: vanno distinti pertanto i "fabbricati" dalle "aree fabbricabili", dagli "impianti" e dai "macchinari", ancorché infissi al suolo; i beni materiali ammortizzabili devono essere raggruppati in categorie omogenee, per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento; i beni immateriali, non essendo suscettibili di essere raggruppati in categorie omogenee, possono essere rivalutati singolarmente.

La rivalutazione delle azioni deve essere effettuata con riferimento a tutte le azioni appartenenti alla stessa categoria (categoria delle azioni ordinarie, categoria delle azioni di risparmio, ecc.); le quote societarie invece vanno rivalutate distintamente, in relazione a ciascuna società controllata o collegata.

Per espressa previsione normativa, ciascun bene può essere rivalutato ed iscritto nell'inventario o in bilancio ad un valore non superiore a quello corrente, sulla base delle quotazioni rilevate nei mercati regolamentati, italiani o esteri. Si deve anche tener conto, nell'attribuzione di valore ai beni, della effettiva consistenza, della capacità produttiva, della possibilità di utilizzazione economica nell'impresa.

Il valore dei beni ammortizzabili è quello indicato in inventario o in bilancio, al netto delle quote di ammortamento accantonate al fondo, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del singolo bene, compresa la quota relativa all'esercizio nel quale la rivalutazione viene effettuata. Per le imprese in contabilità semplificata, invece, il valore residuo si ricava dal registro dei beni ammortizzabili.

La rivalutazione dei beni ammortizzabili può esser fatta:

1. rivalutando contestualmente il costo storico del cespite ed il relativo fondo di ammortamento. In tal caso la conclusione del processo di ammortamento potrà avvenire nei termini originariamente previsti;
2. rivalutando il solo costo storico del cespite.

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione, si considera riconosciuto ai fini dell'imposta sui redditi e dell'IRAP. Il riconoscimento deve essere richiesto nella prossima dichiarazione dei redditi.

Sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio è dovuta una imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'IRAP pari a:

- 19% relativamente ai beni ammortizzabili;
- 15% relativamente ai beni non ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva va computata in diminuzione dell'eventuale saldo attivo che risulta dalla rivalutazione e non è deducibile ai fini delle imposte personali (IRPEG) e dell'IRAP.

L'imposta sostitutiva deve essere versata al massimo in tre rate annuali di pari importo. La prima rata va pagata entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative all'esercizio con riferimento al quale si effettua la rivalutazione. Le altre due entro il termine previsto per il saldo delle imposte relative ai due periodi successivi. Sulle due rate successive alla prima si applicano gli interessi del 6 per cento annuo da versare contestualmente all'imposta. In alternativa gli importi da versare possono essere compensati ai sensi del D.Lgs 241 del 1997.

Nel modello *UNICO 2002* è previsto un apposito quadro da compilare in caso di rivalutazione dei beni (*Quadro RY*).

La *Sezione I* va compilata dai soggetti che si sono avvalsi della facoltà di rivalutare i beni d'impresa.

La *Sezione II* va compilata dai soggetti che si sono avvalsi della facoltà di affrancare i maggiori valori che risultano iscritti nel bilancio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 2000.

Nella *Sezione III* va indicato il totale delle imposte da versare e, in caso di rateazione, il numero di rate prescelte (massimo tre) e l'importo di ciascuna rata.

Il codice-tributo per il versamento dell'"Imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni iscritti in bilancio" è 2726.

SOGGETTI CHE POSSONO RIVALUTARE

SOGGETTI IRPEG	SOCIETÀ DI CAPITALI (SPA, SRL, SAPA) SOCIETÀ COOPERATIVE ENTI COMMERCIALI ENTI NON COMMERCIALI per i beni relativi all'attività commerciale STABILI ORGANIZZAZIONI (di società non residenti)
SOGGETTI IRPEF	IMPRESE INDIVIDUALI SOCIETÀ COMMERCIALI DI PERSONE

BENI RIVALUTABILI

- **BENI IMMOBILI**
- **BENI MOBILI** (anche di costo inferiore al milione di lire, pari a euro 516,46)
- **BREVETTI, MARCHI, DIRITTI DI CONCESSIONE**
- **PARTECIPAZIONE IN IMPRESE CONTROLLATE O COLLEGATE** (che costituiscano immobilizzazioni)

N.B. I beni indicati possono essere rivalutati anche se già del tutto ammortizzati

MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE

- **RIVALUTAZIONE CONTESTUALE DEL COSTO STORICO E DEL RELATIVO FONDO DI AMMORTAMENTO**
ovvero
RIVALUTAZIONE DEL SOLO COSTO STORICO
- **COMPILAZIONE DEL QUADRO RY**
- **VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

I REDDITI DIVERSI

Patrizia Clementi

Tra i redditi che possono essere attribuiti all'ente non commerciale vi sono quelli che appartengono alla categoria dei "redditi diversi", da dichiarare utilizzando il *Quadro RL*. Concorrono a formare il reddito complessivo del periodo d'imposta in cui sono effettivamente percipiti (ovvero seguendo il "criterio di cassa") e sono tassativamente elencati nell'art. 81 del D.P.R. 917/86 (fanno eccezione soltanto le plusvalenze realizzate a seguito di esproprio ed occupazione di aree edificabili che, pur non essendo incluse nell'art. 81, sono assoggettate alle norme previste per le cessioni di aree edificabili in forza di un rinvio operato dall'art. 11, c. 5, L. 413/91). L'imponibile da sottoporre a tassazione si ottiene dalla contrapposizione tra i ricavi e i costi, purché pertinenti e documentati. Occorre tenere presente che non è ammesso un saldo negativo per spese superiori agli incassi: è possibile solo un risultato positivo o pari a zero; anche in quest'ultimo caso, però, i redditi e le relative spese devono essere dichiarati in modo che l'Amministrazione finanziaria possa effettuare gli eventuali controlli.

Di seguito ricordiamo le ipotesi che più frequentemente riguardano le parrocchie e gli enti non commerciali in genere, indicando il rigo in cui devono essere dichiarati i diversi tipi di reddito e quello in cui inserire le relative spese.

Segnaliamo inoltre che le *Istruzioni* precisano che "i soggetti che presentano questo modello sono tenuti a compilare e a conservare un apposito prospetto indicante distintamente per ciascuno dei rigi RL1, RL2, RL3, RL4, RL7, RL8, RL9, RL10, RL11 e RL12 per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi e proventi, l'importo delle spese inerenti ciascuna delle operazioni stesse e il reddito conseguito. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio tributario competente, su richiesta di quest'ultimo".

RIGO	REDDITI	ONERI	RIGO
<i>RL1</i>	corrispettivi, al netto di INVIM, relativi a vendite, anche parziali, di terreni che hanno formato oggetto di lottizzazione o di opere intese a renderli edificabili, nonché edifici costruiti sui terreni stessi	prezzo di acquisto o costo di costruzione comprensivi di ogni altro costo inerente al bene ceduto (come, ad esempio, gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili); per i terreni acquistati da oltre 5 anni rispetto all'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore di mercato del quinto anno anteriore; se i terreni sono stati acquisiti a titolo gratuito il costo è determinato tenendo conto del valore di mercato dello stesso alla data di inizio della lottizzazione	<i>RL14</i>
<i>RL2</i>	corrispettivi, al netto di INVIM, percepiti dalla vendita di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, con esclusione di quelli acquisiti per successione o donazione	prezzo di acquisto o costo di costruzione comprensivi di ogni altro costo inerente al bene ceduto (come, ad esempio, gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT	<i>RL15</i>
<i>RL2</i>	corrispettivi, al netto di INVIM, percepiti dalla vendita di terreni edificabili secondo gli strumenti urbanistici vigenti (indipendentemente dal periodo trascorso dall'acquisizione e dalla circostanza che siano pervenuti per eredità o donazione)	<ul style="list-style-type: none"> – per i terreni acquistati: il prezzo aumentato di ogni altro costo inerente (compresi gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT; – per i terreni pervenuti in donazione o in eredità: il valore dichiarato o accertato dagli uffici finanziari aumentato di ogni altro costo inerente (compresi gli oneri fiscali sostenuti per l'acquisizione e le spese notarili) 	<i>RL15</i> <i>RL15</i>
<i>RL4</i>	somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio o comunque connesse a procedimenti espropriativi, qualora si opti per la tassazione ordinaria: nel qual caso	<ul style="list-style-type: none"> – per i terreni acquistati: il prezzo aumentato di ogni altro costo inerente (compresi gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le 	<i>RL16</i>

RIGO	REDDITI	ONERI	RIGO
	la ritenuta del 20% operata dall'ente erogante a titolo d'imposta si considera effettuata a titolo di acconto e va scomputata dall'imposta totale dovuta indicandola nel <i>rigo RL24</i> e riportandola nel <i>rigo 26</i> del <i>Quadro RN</i>	spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT; – per i terreni pervenuti in donazione o in eredità: il valore dichiarato o accertato dagli uffici finanziari aumentato di ogni altro costo inerente e dell'imposta di successione (compresi gli oneri fiscali sostenuti per l'acquisizione e le spese notarili)	<i>RL16</i>
<i>RL5</i>	importi percepiti per l'affitto di terreni per usi non agricoli, redditi dei beni immobili che non sono, né devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, censi, decime e quartesi e altri redditi di natura fondiaria che non sono determinabili catastalmente	non è ammessa alcuna deducibilità di costi	
<i>RL7</i>	importi conseguiti dall'utilizzo economico delle opere dell'ingegno, brevetti industriali, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico; - per i diritti acquistati a titolo oneroso va dichiarato il 75% del reddito percepito; - per i diritti acquisiti a titolo gratuito il reddito è costituito dall'intero importo riscosso	non è previsto un rigo per gli oneri in quanto il reddito da indicare è già forfaitariamente ridotto	
<i>RL8</i>	somme incassate per la concessione in usufrutto e la sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine ed altri beni mobili	spese specificamente inerenti le somme incassate	<i>RL17</i>
<i>RL9</i>	ricavi derivanti da affitto o concessione in usufrutto dell'unica o di tutte le aziende possedute	spese specificamente inerenti le somme incassate (come, ad esempio, le spese relative al contratto e gli oneri di manutenzione sui beni aziendali ove fossero contrattualmente previste a carico del proprietario)	<i>RL18</i>
<i>RL10</i>	corrispettivi al netto degli oneri accessori di diretta imputazione,	costo non ammortizzato relativo all'azienda o alle aziende cedute	<i>RL19</i>

RIGO	REDDITI	ONERI	RIGO
	derivanti dalla vendita totale o parziale di una o più aziende precedentemente affittate o concesse in usufrutto		
<i>RL11</i>	corrispettivi ricavati dall'esercizio di attività commerciali in maniera occasionale	spese specificamente inerenti le somme incassate	<i>RL20</i>
<i>RL12</i>	importi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere	spese specificamente inerenti le somme incassate	<i>RL21</i>

IL MONITORAGGIO DEI TRASFERIMENTI DI CAPITALE NEL QUADRO RW

Patrizia Clementi

Il *Quadro RW* ha lo scopo di monitorare alcuni trasferimenti da, verso e sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari e di controllare una serie di investimenti esteri nonché i trasferimenti a questi connessi.

Proprio a causa di questa specifica finalità, il *Quadro RW* deve essere presentato anche nel caso il cui l'ente non sia tenuto alla dichiarazione dei redditi: in tale evenienza deve essere inviato con le stesse modalità ed entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Inoltre, considerato che il *Quadro RW* riguarda la rilevazione su base annua dei trasferimenti presi in considerazione, la sua compilazione deve essere effettuata facendo riferimento all'intero anno solare.

Gli enti che hanno presentato la "dichiarazione riservata" delle attività detenute all'estero sono esonerati dall'obbligo di compilazione di questo *Quadro*, relativamente alle attività finanziarie oggetto di rimpatrio o regolarizzazione.

In linea generale si può affermare che il modello deve essere compilato per indicare:

- a) i trasferimenti da e verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli effettuati attraverso soggetti non residenti, senza il tramite di intermediari residenti, se l'ammontare complessivo di tali trasferimenti nel corso del 2001 è stato superiore a 10.329,12 euro (pari a lire 20 milioni);
- b) gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti al termine del periodo d'imposta 2001, se l'ammontare complessivo risulta superiore a 10.32,14 euro (pari a lire 20 milioni). In questo caso l'obbligo di dichiarazione esiste anche se nel corso dell'anno non sono state effettuate movimentazioni;
- c) i trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti e le attività di cui al punto b, se l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso del 2001, calcolato tenendo conto anche dei disinvestimenti, è stato superiore a 10.329,14 euro. In questo caso l'obbligo di dichiarazione esiste anche se alla fine del periodo d'imposta gli enti non detengono investimenti all'estero né attività estere di natura finanziaria, in quanto a tale data è intervenuto, rispettivamente, il disinvestimento o l'estinzione dei rapporti finanziari.

Ciascuno dei tre diversi tipi di operazioni corrisponde una specifica sezione. Si offre qui una breve ed essenziale illustrazione rinviando, per la corretta compilazione del modello, alle particolareggiate *Istruzioni*.

La *Sezione I* deve essere utilizzata dagli enti che hanno effettuato trasferimenti dall'estero verso l'Italia e dall'Italia verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli effettuati tramite soggetti non residenti, senza l'intervento di banche residenti o di altri intermediari abilitati. Tra questi trasferimenti devono essere conteggiati soltanto quelli effettuati per motivi diversi dagli investimenti all'estero e dalle attività estere di natura finanziaria.

La *Sezione II* va usata per dichiarare gli investimenti esteri e le attività di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti alla fine del periodo d'imposta, riferendosi, per valutare il raggiungimento del limite dei 10.329,14 euro, alla situazione esistente alla fine dell'anno. L'obbligo sussiste anche se nell'anno non sono intervenute movimentazioni.

La *Sezione III*, che è strettamente collegata alla seconda, serve per rilevare i trasferimenti dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari che hanno interessato investimenti esteri o attività estere di natura finanziaria. La denuncia è richiesta anche se il trasferimento è stato effettuato per mezzo di un intermediario residente abilitato e anche se, alla fine del periodo d'imposta, non sono più detenuti investimenti all'estero.

LA DICHIARAZIONE DELLE RITENUTE SUI PREMI DELLE LOTTERIE NEL QUADRO RZ

Patrizia Clementi

Il *Quadro RZ* deve essere presentato dagli enti che hanno corrisposto alcuni redditi di capitale e alcuni tipi di redditi diversi, soggetti a ritenuta d'imposta alla fonte ma senza l'obbligo di indicazione nominativa dei percipienti.

A tale proposito, infatti, l'art. 3 del D.P.R. 322/98 al comma 6 stabilisce che per *"i premi e per le vincite di cui all' articolo 30, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche presentano la dichiarazione contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri"*.

Tra le ipotesi contenute nei diversi riquadri del modello, gli enti non commerciali possono essere interessati da quella prevista dal *Prospetto B - premi e vincite* in cui devono essere inseriti i premi e le vincite soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta che sono divenuti esigibili nel corso del 2001, anche nel caso in cui non fossero stati corrisposti. Si tratta, in pratica, delle ritenute dovute sui premi delle cosiddette "manifestazioni di sorte locali" promosse dagli enti i quali hanno l'obbligo di versare una ritenuta d'imposta pari al 10% del valore dei premi messi in palio.

Oltre al *Prospetto B* deve essere compilato anche il *Prospetto F - ritenute alla fonte operate e relativi versamenti* in cui annotare l'importo e gli estremi delle imposte versate.

Approfittiamo dell'occasione per ricordare che quelli fiscali non sono gli unici adempimenti da rispettare in riferimento all'organizzazione di tombole, lotterie, pesche e banchi di beneficenza. Dallo scorso 12 aprile è entrato in vigore il nuovo Regolamento (D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430) che, in luogo della precedente autorizzazione, prevede l'obbligo di comunicare al Sindaco e al Prefetto l'organizzazione di tali manifestazioni (si veda, al riguardo, *Ex lege 4/2001*).

Va segnalato che il nuovo Regolamento ha abrogato, tra gli altri, l'art. 40 del R.D.L. 19 ottobre 1938, n. 1933 che, al quarto comma prevedeva l'esclusione dalla ritenuta d'imposta sui premi delle tombole e pesche di beneficenza di minori dimensioni (si trattava delle tombole li cui premi avevano un valore complessivo superiore a tre milioni di lire e delle pesche o banchi di beneficenza il cui ricavato non eccedeva la somma di 15 milioni di lire). Di conseguenza ora la ritenuta d'imposta sui premi è dovuta sempre e comunque, indipendentemente dalla tipologia di manifestazione e dalle sue dimensioni.

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), entrata in vigore nel nostro ordinamento dal 1° gennaio 1998, stabilisce che tutti i soggetti IRAP devono presentare la relativa dichiarazione su stampato conforme a quello approvato con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, anche se non conseguono alcun debito di imposta, entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi. I soggetti che non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi, presentano la dichiarazione IRAP, con le medesime modalità, entro il 31 luglio (termine così fissato a seguito della modifica dell'art. 2 del D.P.R. 322/98 e in riferimento al quale rinviamo al contribuente in questo stesso numero relativo alle scadenze delle dichiarazioni).

Questa dichiarazione è l'ultima nella quale è possibile utilizzare la valuta in lire. Il modello, infatti, è stato predisposto in due versioni grafiche, in lire di colore verde e in euro di colore azzurro per consentire al contribuente di compilare la dichiarazione nella valuta da lui prescelta.

La dichiarazione non deve essere presentata dagli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciale, qualora per gli stessi non si configuri alcuna base imponibile (ovvero, come vedremo meglio di seguito, qualora nello svolgimento dell'attività istituzionale non si avvalgano di prestazioni di lavoro dipendente o assimilato, né di collaborazioni occasionali).

Questi elementi di principio richiedono alcuni chiarimenti.

➤ **Chi sono i soggetti passivi IRAP?**

La risposta è contenuta nel primo periodo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/97 dove si afferma che il presupposto dell'IRAP consiste nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Tuttavia il secondo periodo dell'art. 2, con una presunzione assoluta, afferma che l'attività esercitata dalle società e dagli *enti*, comprese le amministrazioni dello Stato, costituisce *in ogni caso* presupposto di imposta. Pertanto, *indipendentemente dalla natura dell'attività svolta*, gli enti non commerciali e gli enti pubblici sono soggetti passivi IRAP.

➤ **Su quale valore si calcola l'imposta?**

La base imponibile sulla quale calcolare l'IRAP è data dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della

regione. Le modalità di calcolo del valore della produzione netta, tuttavia, differiscono per gli enti non commerciali in funzioni delle seguenti fattispecie:

- a) enti che svolgono esclusivamente attività non commerciale;
- b) enti che svolgono anche attività commerciale.

L'imposta si determina applicando l'*aliquota del 4,25%* sull'imponibile indipendentemente dalla circostanza che sia da riferire alle attività istituzionali, a quelle commerciali o a entrambe. Una diversa modalità di calcolo e/o misura dell'imposta può essere stabilita dalle singole Regioni che, avvalendosi di una norma agevolativa disposta dall'art. 21 del D.Lgs. 460/97, concedono alle Onlus l'applicazione di una aliquota inferiore relativamente alle attività istituzionali svolte (vedi il successivo punto 5).

L'individuazione delle attività commerciali svolte da enti non commerciali è effettuata utilizzando le stesse norme relative alle imposte sui redditi. Quanto alle modalità operative e alle sanzioni previste, si vedano le due tavole alla fine di questo articolo.

1. ENTI SENZA ATTIVITÀ COMMERCIALI

Gli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciali devono adottare il *metodo retributivo* attraverso la compilazione della *Sezione I* modello *UNICO ENC 2002 – Quadro IQ*, nella quale sono indicate analiticamente le voci che determinano il valore della produzione netta. In particolare quest'ultimo è dato dalla somma delle voci che seguono.

- **Retribuzioni spettanti al personale dipendente:** la qualificazione di questo valore è pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali determinato a norma dell'art. 12 del D.P.R. 30 aprile 1969, n. 153. Inoltre deve essere considerato il *valore delle retribuzioni di competenza* del periodo di imposta considerato. Un'*eccezione* al criterio di competenza previsto per le retribuzioni viene espressamente stabilita in caso di corresponsione di *arretrati* di lavoro dipendente per i quali il momento impositivo sorge nell'anno di erogazione. È stato inoltre chiarito che i compensi corrisposti ai dipendenti che svolgono attività all'estero sono esclusi dalla base imponibile IRAP a condizione che operino al di fuori del territorio nazionale per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi e l'ente da cui dipendono svolga esclusivamente attività non commerciale.
- **Le indennità costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 917/86 (TUIR): ai fini della determinazione della base imponibile IRAP si tiene conto delle som-

me e dei valori spettanti (dunque, per *competenza*). A decorrere dal 1° gennaio 2001 i compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a meno che non siano rese da un soggetto (residente o non residente) nell'ambito della propria attività artistica o professionale.

- **Compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente** (collaborazioni occasionali) di cui all'art. 81, c. 1, lett. I del TUIR: anche in questo caso deve essere utilizzato il principio di cassa.

Nella sommatoria *non vanno incluse* le spese relative agli *apprendisti*, il 70 per cento delle spese relative al personale assunto con *contratto di formazione lavoro* e le *remunerazioni dei sacerdoti* e gli *as-segni ad esse equiparati* di cui all'art. 47, c. 1, lett. d del TUIR. Inoltre, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2001 (quindi con effetto sulla dichiarazione di quest'anno) sono escluse dalla base imponibile anche le spese relative ai disabili, così come definiti dall'art. 1 della legge 12 marzo 1999, n. 68.

2. ENTI CON ATTIVITÀ COMMERCIALI

Gli enti che svolgono anche attività commerciali devono utilizzare la *Sezione II* del *Quadro IQ* per le attività commerciali svolte, nella quale sono riportati analiticamente le voci di ricavi e costi che *formano il valore della produzione netta*. In questo caso può sorgere il problema dell'attribuzione dei *costi promiscui*, ossia di quei costi non specificamente riferibili all'una o all'altra sfera. In questo caso la norma prevede di imputare alla sfera commerciale i costi promiscui in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi commerciali e l'ammontare complessivo di tutti i proventi.

Inoltre, se nell'ambito dell'attività istituzionale non commerciale gli enti si avvalgono di personale dipendente e/o assimilato, compresi i collaboratori coordinati e continuativi, e/o di collaboratori occasionali devono adottare il *sistema misto* compilando anche la *Sezione I* nella quale calcolare la base imponibile con il metodo retributivo. Qualora il personale dipendente e/o i collaboratori operino sia nell'ambito delle attività commerciali sia in quello dell'attività istituzionale, la base imponibile afferente la sfera istituzionale (quella, quindi, da calcolare con il metodo retributivo) deve essere ridotta dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi specificamente riferibili all'attività commerciale. Se l'imputazione specifica non è possibile, si procede come per gli altri costi promiscui (importo forfetario determinato in base al rapporto tra

l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

Nella compilazione della *Sezione II* del *Quadro IQ* è necessario compilare tutte e quattro le colonne solo nel caso in cui l'ente tenga la *contabilità secondo il regime ordinario*. In questo caso ai valori contabili di *colonna 1* bisogna apportare le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi integrate da quelle previste ai fini dell'IRAP. Ad esempio, le plusvalenze e le minusvalenze generate a seguito di dismissione di beni strumentali, concorrono sempre alla determinazione della base imponibile IRAP, indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico, ad esclusione di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di azienda. Nel caso in cui l'ente tenga la *contabilità secondo il regime semplificato*, è necessario compilare solo la *colonna 4*.

3. ENTI IN REGIME FORFETARIO

Gli enti che svolgono attività commerciali e che adottano sistemi forfetari di determinazione del reddito, compilano la *Sezione III* del *Quadro IQ*. Si tratta dei soggetti di cui all'art. 109-bis del TUIR (accessibile a tutti gli enti non commerciali con giro d'affari non superiore a 309.874,14 euro pari a 600 milioni di lire) e del regime forfetario di determinazione del reddito e dell'IVA previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, per le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398. Si rammenta che questi ultimi soggetti possono optare per il regime forfetario, modificato dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, qualora abbiano realizzato proventi per un ammontare non superiore a 185.924,28 euro, pari a lire 360.000.000.

La *base imponibile IRAP* si ottiene utilizzando le stesse percentuali forfetarie per la determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sul reddito. A tale importo vanno poi aggiunte le retribuzioni sostenute per il personale dipendente, i compensi spettanti per collaborazioni coordinate e continuative, quelli di lavoro autonomo occasionale, le indennità e i rimborsi di cui all'art. 81, c. 1, lett. m del TUIR (ovvero di quelli corrisposti agli sportivi nell'esercizio diretto dello sport dilettantistico) e gli interessi passivi, mentre vanno dedotti i contributi contro gli infortuni sul lavoro, le spese per apprendisti e il 70% del costo dei contratti di formazione e lavoro. Le voci citate, che evidentemente sono da includere solo se relative all'attività commerciale, devono essere assunte nel rispetto del *principio della competenza*.

La *Sezione VI* del *Quadro IQ* è dedicata al calcolo del valore della produzione netta da assoggettare a tassazione. Si ricorda che l'art. 16 della L. 388/2000 ha previsto *ulteriori deduzioni*, in misura decrescen-

te, dalla base imponibile IRAP. La deduzione, che va indicata nel *rigo IQ44*, è differenziata per scaglioni di imponibile come segue:

DEDUZIONE (in lire)	IMPONIBILE (in lire)
10.000.000	fino a 350.000.000
7.500.000	oltre 350.000.000 e fino a 350.100.000
5.000.000	oltre 350.100.000 e fino a 350.200.000
2.500.000	oltre 350.200.000 e fino a 350.300.000

DEDUZIONE (in euro)	IMPONIBILE (in euro)
5.164,57	fino a 180.759,91
3.873,43	oltre 180.759,91 e fino a 180.811,56
2.582,28	oltre 180.811,56 e fino a 180.863,21
1.291,14	oltre 180.863,21 e fino a 180.914,85

4. ATTIVITÀ SVOLTA IN DIVERSE REGIONI

Poiché l'IRAP è un'imposta a carattere regionale, se l'ente non profit opera in diverse regioni, bisogna individuare i *criteri per determinare la base imponibile* in funzione di questa caratteristica. Pertanto il valore della produzione netta dell'ente nel suo complesso deve essere ripartito in relazione ai diversi ambiti territoriali, come indicato dallo schema della *Sezione VII del Quadro IQ*.

La *base di ripartizione* prevista dal decreto è riferita all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione e per ciascun periodo di imposta.

I valori delle retribuzioni e dei compensi devono essere assunti secondo il *principio della competenza* e determinati secondo la logica prevista per il sistema retributivo.

Pertanto la formula risulta essere così definita:

$$\frac{\text{valore produzione netta totale}}{\text{retribuzioni complessive}} \times \left\{ \frac{\text{retribuzioni regione A}}{\text{retribuzioni regione B}} \right.$$

Qualora vi siano attività produttive esercitate in più regioni che non soddisfano i requisiti sopra descritti, il valore della produzione netta deve essere attribuito, come base imponibile, al territorio della regione nella quale il soggetto passivo IRAP è domiciliato.

5. AGEVOLAZIONI REGIONALI

In applicazione della disposizione contenuta all'art. 21 del D.Lgs. 460/97 che recita: *“i comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono deliberare nei confronti delle Onlus la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti”*, alcune amministrazioni regionali hanno provveduto a emanare norme agevolative nei confronti delle Onlus che svolgono le attività nel loro territorio.

Le prime due regioni che, già a decorrere dall'anno 2001, hanno utilizzato questa possibilità sono state la Toscana e l'Umbria che hanno ridotto (rispettivamente al 3,25% e al 3,5%) l'aliquota IRAP applicabile a questi soggetti, ma limitatamente alle sole attività istituzionali.

Più sostanziosi sono invece i provvedimenti assunti dalla Regione Lombardia e dalla Regione Puglia che, nelle rispettive leggi finanziarie del 2002, hanno esentato completamente le Onlus dal pagamento dell'IRAP (ma non dalla dichiarazione che dovrà comunque essere prodotta). Questa agevolazione tuttavia si applica a partire dal 1° gennaio 2002; pertanto l'eventuale debito di imposta maturato nell'anno 2001 dovrà comunque essere versato.

Modalità operative	
Presentazione della dichiarazione	La dichiarazione deve essere presentata sempre anche se non deriva un debito d'imposta.
Modalità e termini del versamento dell'imposta	Sono gli stessi previsti per le imposte sui redditi.
Riporto o rimborso	L'imposta non è dovuta o non è rimborsabile se di importo non superiore a euro 10,33 (lire 20.000). Per lo stesso importo non si procede all'iscrizione a ruolo, né a rimborsi; non è previsto il riporto del credito.
Riscossione coattiva	Avviene mediante ruolo e sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione delle imposte sui redditi.
Imposta da versare in diverse regioni	Se l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione è pari o inferiore a euro 10,33 (lire 20.000), l'obbligo di versamento rimane sospeso fino alla scadenza successiva per la quale la somma complessiva da versare sia almeno pari a tale importo.
Obblighi contabili	Sono gli stessi previsti per le imposte sui redditi e per l'IVA.

Violazioni		
Omessa presentazione della dichiarazione	Si applica la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 500.000, pari a euro 258,23. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da euro 258,22 a euro 1032,91 (lire 500 mila e 2 milioni).	
Indicazione di un imponibile o imposta inferiore	Se nella dichiarazione è indicato un imponibile inferiore a quello accertato o comunque un'imposta inferiore a quella dovuta, si applica la sanzione da una a due volte la maggiore imposta dovuta.	
Violazione relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione	Dichiarazione non conforme ai modelli ministeriali. Omissione incompletezza o inesattezza dei dati per l'individuazione del contribuente. Omissione incompletezza o inesattezza dei dati rilevanti per la determinazione del tributo. Indicazione inesatta e incompleta di ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli. Mancanza o incompletezza degli atti e documenti da allegare alla dichiarazione o da esibire all'ufficio.	Si applica la sanzione da euro 258,23 a euro 2065,83 (lire 500 mila e lire 4 milioni)
Ritardato o omissivo versamento	Si applica la sanzione pari al 30% dell'imposta non versata. Sugli importi non versati o versati in ritardo si applicano gli interessi.	
Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità	Si applicano le sanzioni previste in materia di imposte dirette e IVA.	

SI FA IN DUE LA DICHIARAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Patrizia Clementi

Sono i sostituti d'imposta quest'anno i contribuenti che devono rassegnarsi ad assimilare il maggior numero di cambiamenti in riferimento alla dichiarazione annuale. Il mod. 770 infatti è radicalmente cambiato, addirittura si è sdoppiato in due diversi modelli: il *MODELLO 770/2002 ORDINARIO* e il *MODELLO 770/2002 SEMPLIFICATO*.

1. IL MOD. 770 SEMPLIFICATO

Ad originare la trasformazione l'intento (sicuramente condivisibile, ma forse non pienamente realizzato) di semplificare gli adempimenti a carico dei soggetti che svolgono il ruolo di sostituti nei confronti di lavoratori di varia natura; in particolare gli enti ne sono interessati a proposito dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, delle indennità di fine rapporto, dei redditi di lavoro autonomo.

L'obiettivo perseguito è quello di realizzare una più stretta connessione tra i dati attestati nelle certificazioni che il sostituto d'imposta deve rilasciare ai percipienti e quelli che egli deve comunicare all'Amministrazione finanziaria. Lo strumento adottato è il *MODELLO 770/2002 SEMPLIFICATO*, destinato a tutti i soggetti che, nel corso del periodo d'imposta hanno effettuato ritenute d'acconto ai sensi degli articoli 23, 24, 25, 25-bis e 19 del D.P.R. 600/73, per fornire all'Amministrazione finanziaria:

- i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai soggetti percettori;
- quelli contributivi, previdenziali e assicurativi;
- quelli relativi all'assistenza fiscale prestata nel corso del 2001 per il periodo d'imposta precedente.

Il modello si compone:

- del frontespizio, che contiene l'abituale informativa relativa alla *privacy*, in cui devono essere indicati i dati del sostituto d'imposta dichiarante, del suo rappresentante, i riquadri relativi al tipo di dichiarazione;
- della comunicazione dei dati relativi alle certificazioni di lavoro dipendente, assimilato e all'assistenza fiscale. Tali comunicazioni sono suddivise in quattro parti:

Parte A – Dati relativi al dipendente, pensionato o altro percettore delle somme;

Parte B – Dati fiscali;

Parte C – Dati previdenziali, assistenziali e assicurativi;

Parte D – Dati relativi all’assistenza fiscale prestata nel 2001;

- delle comunicazione dei dati relativi alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
- del *Prospetto ST*, contenente i dati relativi alle ritenute alla fonte operate, le trattenute per l’assistenza fiscale e le imposte sostitutive;
- del *Prospetto SX*, contenente il riepilogo delle compensazioni effettuate.

2. IL MOD. 770 ORDINARIO

Una seconda dichiarazione è costituita dal *MOD. 770/2002 ORDINARIO*, che deve essere utilizzato dai sostituti d’imposta, dagli intermediari e dagli altri soggetti tenuti a comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell’anno 2001 od operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, nonché i dati riassuntivi relativi ai versamenti effettuati, alle compensazioni operate e ai crediti d’imposta utilizzati.

Il modello si compone:

- del frontespizio, che contiene l’abituale informativa relativa alla *privacy*, in cui devono essere indicati i dati del sostituto d’imposta dichiarante, del suo rappresentante, i riquadri relativi al tipo di dichiarazione;
- dei *Quadri* contenenti le somme e i valori corrisposti in relazione alle diverse tipologie di redditi, esclusi quelli già contemplati nel modello semplificato;
- dei *Quadri RT e SX*, che hanno un formato differente rispetto a quelli previsti dal modello semplificato.

3. MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE

A seguito della scissione della dichiarazione dei sostituti d’imposta in due modelli, non è più consentito, come negli anni scorsi, separare in più parti la dichiarazione che deve, invece, essere predisposta unitariamente e contenere tutti i *Quadri* compilati. L’unica eccezione riguarda il caso in cui l’invio del modello semplificato sia disgiunto da quello dei *Prospetti ST e SX* o l’ipotesi che esista l’obbligo di presentare entrambi i tipi di dichiarazione: in questi casi l’invio telematico può essere effettuato da due soggetti diversi.

Per i due diversi modelli, anche nell’ipotesi che siano entrambi dovuti, sono previsti modalità e termini di presentazione diversi.

➤ **770 SEMPLIFICATO**

In tema di presentazione va subito evidenziato che la dichiarazione può essere trasmessa solo in forma autonoma, dal momento che non è più possibile inserirla all'interno della dichiarazione unificata annuale, modello *UNICO 2002*. Inoltre, la trasmissione deve avvenire esclusivamente in via telematica, in quanto non è più prevista la possibilità di presentare il modello cartaceo alle banche o agli uffici postali.

Quanto ai termini, la normativa prevede la possibilità di inviare il modello per intero oppure di differire ad un secondo momento la trasmissione dei *Prospetti ST* e *SX*. Nel primo caso la scadenza, che era fissata al 30 giugno, è stata prorogata, con D.P.C.M. in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, al *30 settembre*. Nel secondo caso, fermo restando il termine del 30 settembre per l'invio della rimanente parte del modello, i *Prospetti ST* e *SX*, devono essere inviati, unitamente al frontespizio, entro il *31 ottobre*.

➤ **770 ORDINARIO**

Anche questo modello può essere inviato esclusivamente per via telematica, ma a differenza di quanto stabilito per il modello semplificato, il Mod. *770/2002 ORDINARIO* può essere presentato sia in forma autonoma che unificata. L'invio deve essere in ogni caso effettuato entro il *31 ottobre*.

➤ **770 ORDINARIO E SEMPLIFICATO**

I soggetti tenuti a presentare entrambe le dichiarazioni devono produrre il mod. *770/2002 SEMPLIFICATO* entro il 30 settembre, ma senza la compilazione dei *Prospetti ST* e *SX*. I relativi dati, infatti, dovranno essere riportati all'interno degli omonimi *Quadri* del mod. *770/2002 ORDINARIO* da presentare entro il 31 ottobre che dovranno essere riferiti ai versamenti e alle compensazioni complessivamente operati.

Aggiornamen- ti normativi

ANCORA QUALCHE MESE PER REGOLARIZZARE I DIPENDENTI IRREGOLARI

Patrizia Clementi

Al tema della regolarizzazione del “lavoro sommerso” lo scorso anno abbiamo già dedicato gli ultimi due numeri della rivista. Dato il nuovo provvedimento di proroga dei termini per aderire alla sanatoria e le notevoli modifiche introdotte, ci sembra utile tracciare qui il quadro complessivo dell’istituto introdotto con i primi tre articoli della L. 383/200, successivamente più volte modificato fino all’ultima rielaborazione ad opera dal D.L. 22 febbraio 2002, conv. L. 23 aprile 2002, n. 73.

1. SOGGETTI INTERESSATI

La sanatoria è destinata a tutti gli imprenditori, indipendentemente dalla loro veste giuridica; ne consegue che può essere utilizzata anche dagli enti non commerciali, ma solo con riferimento ai lavoratori impiegati nell’ambito di *attività commerciali*.

La regolarizzazione è accessibile anche ai cosiddetti *evasori totali*, ovvero a coloro che non hanno mai dichiarato redditi d’impresa e che intendono far emergere tanto la propria attività quanto i lavoratori irregolari impiegati nella stessa.

L’adesione al programma di emersione è condizionato alla circostanza che i rapporti di lavoro da regolarizzare siano già *in corso alla data del 25 ottobre 2001* e che perdurino alla data di presentazione della dichiarazione, fissata al prossimo *30 novembre*.

La possibilità di regolarizzazione riguarda tutti i *lavoratori dipendenti*, sia nel caso si tratti di soggetti utilizzati a tempo determinato che in relazione a quelli impegnati a tempo indeterminato. Non possono essere invece ricompresi nel novero dei lavoratori regolarizzabili i titolari di rapporti di lavoro qualificati in maniera scorretta (ad esempio, il lavoratore subordinato con il quale il datore ha instaurato, fittiziamente, un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa).

2. EFFETTI DELLA DICHIARAZIONE

La dichiarazione di emersione produce una duplice categoria di effetti: di *sanatoria* di comportamenti irregolari adottati nel passato e di concessione di *agevolazioni* previste per il futuro.

La *sanatoria*, di portata piuttosto ampia, oltre a riguardare le violazioni della normativa fiscale e previdenziale con riferimento alle posizioni lavorative che vengono fatte emergere, comprende anche una serie di ulteriori "condoni" (che per la verità poco hanno a che fare con il ricorso al lavoro non regolarizzato) che riguardano gli adempimenti ai fini IVA e le sanzioni per violazioni civili e penali in materia ambientale. Il quadro è infine completato dalla facoltà, concessa sia ai datori di lavoro che ai lavoratori interessati all'emersione, di proporre un concordato preventivo dai costi estremamente contenuti, che consente un'ampia copertura da eventuali future contestazioni tributarie.

Il *regime agevolato* consiste in una imposizione fiscale e previdenziale ridotta per un periodo di durata triennale: quello nel quale è presentata la dichiarazione e i due successivi; si tratterà dunque dei periodi 2001-2003 per i soggetti che hanno presentato la dichiarazione entro il 2001 o dei periodi 2002-2004, se, invece viene presentata nel corso del 2002, entro il nuovo termine fissato al 30 novembre prossimo. Di seguito ci riferiamo solo a questa seconda ipotesi.

3. VANTAGGI PER I DATORI DI LAVORO

Come già accennato i vantaggi previsti a favore del datore di lavoro sono notevoli sia dal punto di vista quantitativo che sotto il profilo della completezza di copertura che offrono.

⇒ Agevolazioni per il triennio

Il datore di lavoro che regolarizza la propria posizione beneficia di un *regime agevolato fiscale e contributivo* per il triennio 2002 - 2004.

In particolare, le *agevolazioni fiscali* consistono nell'applicazione, sull'incremento del reddito imponibile dichiarato rispetto al periodo d'imposta 2000 e fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro emerso nel 2002 e indicato nella dichiarazione di emersione, di un'*imposta sostitutiva dell'IRPEG* pari al:

- 10% per il primo periodo (2002);
- 15% per il secondo periodo (2003);
- 20% per il terzo periodo (2004).

Per i datori di lavoro che non hanno mai dichiarato redditi d'impresa o di lavoro autonomo, l'incremento del reddito imponibile da assoggettare all'imposta sostitutiva è costituito dall'intero reddito imponibile dichiarato in ciascuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio agevolato, sempre nei limiti di tre volte il costo del lavoro emerso.

L'*IRAP* non è dovuta fino a concorrenza dell'incremento del reddito imponibile dichiarato ai fini dell'IRPEG, sempre entro i limiti di tre volte il costo del lavoro emerso nell'anno 2002.

Per il periodo (o i periodi) d'imposta nei quali il datore non dovesse realizzare alcun incremento del reddito imponibile rispetto a quello dichiarato per il 2000, egli non può beneficiare della relativa imposizione sostitutiva: continua tuttavia ad avere effetto l'agevolazione contributiva.

Le *agevolazioni contributive* consistono nell'applicazione, sul maggiore imponibile previdenziale relativo ai redditi di lavoro emerso, di una contribuzione sostitutiva pari al:

- 7% per il primo periodo (2002);
- 9% per il secondo periodo (2003);
- 11% per il terzo periodo (2004).

Per quanto riguarda l'INAIL, l'aliquota dei premi assicurativi viene ridotta, rispetto a quella ordinaria, al:

- 25% per il primo periodo;
- 30% per il secondo periodo;
- 35% per il terzo periodo.

⇒ **Concordato tributario e previdenziale**

La dichiarazione di emersione, a richiesta del datore di lavoro, può valere anche come *proposta di concordato* tributario e previdenziale per gli anni pregressi, indipendentemente dalla circostanza che nel triennio agevolato 2002-2004 il reddito d'impresa imponibile dichiarato venga incrementato rispetto a quello del periodo d'imposta 2000 (considerato, come detto, reddito di riferimento fisso).

Il concordato si perfeziona con il versamento di una *somma sostitutiva* dell'IRPEG, dell'IRAP, dell'IVA, dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi, pari all'8% del totale del costo del lavoro dichiarato per ciascun periodo d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Il concordato impedisce l'attività di accertamento fiscale e previdenziale fino ad un importo pari al triplo del costo del lavoro fatto emergere, in ognuno degli anni pregressi, con la dichiarazione di emersione.

Il pagamento integrale dell'imposta sostitutiva dell'8% comporta anche l'estinzione delle violazioni riguardanti l'omessa o infedele dichiarazione e quelle amministrative e civili connesse ai rapporti di lavoro irregolari, mentre in caso di rateazione si sospendono i termini di prescrizione degli illeciti.

⇒ **Inapplicabilità delle sanzioni**

Ulteriore importante agevolazione è costituita dalla circostanza che per il periodo d'imposta 2002, primo anno agevolato, non si applicano al datore le sanzioni previste:

- in materia di IVA, per le violazioni relative agli obblighi di documentazione, registrazione e dichiarazione di inizio attività sempre

che il versamento dell'imposta avvenga entro il termine previsto per il pagamento a saldo;

- in materia di IRPEF o IRPEG e di IRAP, per le violazioni analoghe a quelle sopra indicate;
- per l'omessa effettuazione di ritenute fiscali e per il mancato versamento delle stesse fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

⇒ **Rapporti con i lavoratori**

La dichiarazione di emersione produce i seguenti ulteriori vantaggi:

- l'emersione del lavoratore non rileva ai fini delle disposizioni correlate al numero dei lavoratori dipendenti, se non per le disposizioni sui licenziamenti individuali e collettivi;
- l'emersione ha effetto conciliativo su tutte le possibili vertenze.

4. VANTAGGI PER I LAVORATORI

Il datore di lavoro che intende presentare la dichiarazione di emersione è tenuto a metterne al corrente i dipendenti interessati che hanno la facoltà di aderire al programma, ottenendo così il diritto all'applicazione di un regime agevolato.

⇒ **Agevolazioni per il triennio**

I lavoratori che aderiscono al programma di emersione fruiscono di agevolazioni fiscali e contributive per il triennio agevolato 2002-2004.

In particolare, l'agevolazione fiscale consiste nel versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF sul reddito di lavoro dipendente emerso, pari al:

- 6% per il primo periodo (2002);
- 8% per il secondo periodo (2003);
- 10% per il terzo periodo (2004).

I redditi assoggettati all'imposta sostitutiva, essendo considerati a tassazione separata, non concorrono a formare il reddito complessivo e, di conseguenza, non rilevano ai fini dell'addizionale IRPEF.

Per quanto riguarda le agevolazioni previdenziali, i lavoratori regolarizzati sono esclusi dal versamento dei contributi per il triennio agevolato, che di conseguenza non verranno trattenuti a loro carico dal datore di lavoro.

⇒ **Concordato tributario e previdenziale**

L'adesione al programma di emersione comporta la possibilità di beneficiare di una sanatoria fiscale e contributiva per gli anni passati (ossia il 2001 e i precedenti).

La sanatoria si perfeziona con il versamento, da parte del lavoratore, per ciascuno degli anni pregressi, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari a euro 103,29 (200mila lire), senza sanzioni e interessi. Poiché i redditi tassati con imposta sostitutiva non concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, non si considerano ai fini delle addizionali all'IRPEF.

Il pagamento della somma sostitutiva di euro 103,29 l'anno preclude ogni attività di accertamento fiscale e previdenziale sui redditi di lavoro regolarizzati per gli anni interessati.

⇒ **Posizione contributiva**

I lavoratori emersi possono anche richiedere di ricostruire, in tutto o in parte la loro posizione previdenziale per gli anni pregressi - con un massimo di 5 anni, e periodi contributivi di 20 mesi ogni 12 di lavoro svolto presso l'impresa - effettuando un versamento volontario del 33% dei contributi dovuti, integrato dallo Stato sino ad un massimo di 2/3 di quanto sarebbe stato dovuto dal datore di lavoro.

5. MODALITÀ DI ADESIONE

Gli enti che intendono usufruire della sanatoria devono presentare, *entro il 30 novembre 2002* una *dichiarazione di emersione del lavoro irregolare*, utilizzando il modello approvato con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Il modello, che è disponibile nel sito internet www.finanze.it, dal quale può essere prelevato gratuitamente, dovrà essere presentato esclusivamente in via telematica; l'invio può essere effettuato: direttamente dall'ente interessato, qualora sia abilitato dall'Agenzia delle Entrate; attraverso uno dei soggetti incaricati alle trasmissioni (professionisti, associazioni di categorie, CAF, ecc.); rivolgendosi ad un Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate oppure, ove non fosse ancora stato istituito, all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette.

Nella dichiarazione di emersione i datori di lavoro devono indicare, per ogni lavoratore emerso, il relativo costo del lavoro irregolare utilizzato in ciascuno degli anni pregressi (se intendono accedere alla sanatoria degli anni passati), per un importo però non superiore al costo del lavoro emerso per il 2002 e riportato nella dichiarazione di emersione.

In particolare, nella dichiarazione di emersione vanno indicati:

- i dati anagrafici del datore di lavoro;
- il numero e le generalità dei lavoratori fatti emergere;
- almeno il costo del lavoro emerso nel periodo d'imposta 2002 che, come detto, non deve essere inferiore a quello previsto dai contratti collettivi nazionali di riferimento.

Compilando l'apposito quadro della dichiarazione, i datori di lavoro hanno la facoltà di far valere la dichiarazione di emersione anche

come proposta di concordato tributario, previdenziale e assicurativo per i periodi pregressi.

I lavoratori che aderiscono al programma di emersione sottoscrivono una apposita dichiarazione al proprio datore di lavoro.

6. VERSAMENTI

L'ente datore di lavoro deve versare l'*imposta sostitutiva IRPEG*, (pari al 10% per il 2002, 15% per il 2003 e 20% per il 2004) entro *i termini previsti per il saldo* delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi di ciascun periodo d'imposta agevolato. Il *codice tributo* da utilizzare è 1802.

In caso di *concordato* per gli anni pregressi l'*imposta sostitutiva* dell'8% IRPEG, IRAP ed IVA e dei contributi previdenziali e assicurativi, può essere versata, utilizzando il *codice tributo 1804*, con le seguenti modalità alternative:

- in *unica soluzione*, entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione, con una riduzione del 25%;
- in *24 rate mensili*, a partire dal termine di presentazione della dichiarazione di emersione, senza interessi.

La *contribuzione sostitutiva* del 7% dovuta per il 2002 può essere versata con le seguenti modalità alternative:

- in *unica soluzione* entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione;
- in *60 rate mensili*, a partire dal termine di presentazione della dichiarazione di emersione, senza interessi.

L'*imposta sostitutiva* del 6% dell'*IRPEF* sui redditi di lavoro dei dipendenti emersi per il 2002 deve essere trattenuta dal datore di lavoro e versata a sua cura, utilizzando il *codice tributo 1803*, con le seguenti modalità alternative:

- in *unica soluzione* entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione;
- dilazionata in *60 rate mensili*, a partire dal termine di presentazione della dichiarazione di emersione, senza interessi.

I lavoratori che intendono sanare gli anni pregressi devono effettuare il versamento dell'*imposta sostitutiva* di euro 103,29 per ogni anno utilizzando il *codice tributo 1805*.

7. LA DICHIARAZIONE DI EMERSIONE PROGRESSIVA

Gli enti possono, in alternativa all'emersione del lavoro irregolare, far emergere l'intera attività produttiva esercitata attraverso un *piano*

individuale di emersione, presentato al Sindaco del Comune dove ha sede l'attività produttiva, entro il *30 settembre 2002*.

Attraverso questo piano l'ente potrà:

- prevedere la regolarizzazione e l'adeguamento alle disposizioni vigenti per l'esercizio dell'attività, diverse da quelle fiscali e previdenziali, anche in modo progressivo (18 mesi, e in casi di necessità 24);
- prevedere l'adeguamento progressivo (entro il triennio agevolato) agli obblighi contrattuali in materia di trattamento economico, impegnandosi a presentare un'apposita dichiarazione di emersione entro il *30 novembre 2002*, previa approvazione del piano da parte del sindaco nel termine di 45 giorni dalla data di presentazione.

Con l'approvazione del piano il sindaco dispone la prosecuzione dell'attività, anche senza le prescritte autorizzazioni amministrative.

8. SANZIONI

Nell'ambito delle misure per contrastare il lavoro irregolare, dal 6 maggio 2002 è stato avviato un piano straordinario di accertamento. A questo scopo, l'Agenzia delle Entrate invierà una richiesta di informazioni in tutti quei casi in cui, dall'analisi dei dati risultanti dai sistemi informativi dell'anagrafe tributaria e di altre banche dati pubbliche o private, risultino delle situazioni che possano configurare l'utilizzo di lavoratori irregolari. Tale richiesta, tuttavia, non costituirà impedimento all'effettuazione dell'emersione.

È introdotta una nuova sanzione amministrativa, pari ad un importo variabile dal 200 al 400 per cento del costo del lavoro dipendente impiegato e non risultante dalla scritture o documentazioni obbligatorie calcolato sulla base dei contratti collettivi nazionali. Tale sanzione sarà applicata dagli Uffici delle Entrate, senza la preventiva notifica dell'atto di contestazione.