



LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI  
E I VERSAMENTI ICI

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

2°/2001

EX LEGE  
La dichiarazione dei redditi e i versamenti  
Ici - Aggiornamenti normativi  
n° 2/2001  
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](mailto:avvocatura@diocesi.milano.it)

---

Editore: I.T.L. S.p.A.  
Presidente: LUIGI TESTORE  
Amm. delegato: DARIO PASSONI  
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 L. 15.000 - Abbonamento annuo Italia L. 40.000 - Estero L. 80.000  
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 ad abbonati e lettori la riservatezza dei loro dati personali che verranno elaborati elettronicamente ed eventualmente utilizzati al solo scopo promozionale. Qualora abbonati e lettori 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 31 MAGGIO 2001**

---

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

# SOMMARIO

<b>EDITORIALE</b> .....	<b>pag. 5</b>
-------------------------	---------------

## **LE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E I VERSAMENTI ICI**

<b>LE SCADENZE DELLE DICHIARAZIONI</b> ( <i>Patrizia Clementi</i> ) .....	<b>pag. 8</b>
---	---------------

1. La dichiarazione unificata o autonoma .....	pag. 8
2. Le modalità di presentazione .....	pag. 9
3. I termini di presentazione e di pagamento .....	pag. 11
4. Versamenti, compensazioni e rateizzazione delle imposte .....	pag. 12

<b>IL MODELLO PER LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI</b> ( <i>Patrizia Clementi</i> ) .....	<b>pag. 18</b>
---	----------------

1. I quadri di UNICO 2001 .....	pag. 18
2. Il frontespizio .....	pag. 19
3. Nel quadro RN la determinazione dell'IRPEG .....	pag. 20
4. Il quadro RX per le compensazioni, i rimborsi e le rateizzazioni .....	pag. 21
5. Meno tasse grazie agli oneri del quadro RS .....	pag. 22
6. Nel quadro RU il credito d'imposta per il cinema .....	pag. 25
7. Gli amministratori si elencano nel quadro RO .....	pag. 26

<b>I REDDITI DI TERRENI E FABBRICATI</b> ( <i>Patrizia Clementi</i> ) .....	<b>pag. 27</b>
---	----------------

1. Nel quadro RA i terreni da dichiarare .....	pag. 27
2. Quadro RB: ancora irrisolto il caso dei fabbricati storici in locazione .....	pag. 30

<b>I REDDITI D'IMPRESA</b> ( <i>Luigi Corbella</i> ) .....	<b>pag. 35</b>
--	----------------

1. Le novità della disciplina del reddito di impresa .....	pag. 36
2. RC, RG e RD i quadri di riferimento .....	pag. 37
3. Nel quadro RS i prospetti comuni .....	pag. 38
4. Il quadro RG per gli enti che scelgono i regimi forfetari .....	pag. 40
LE ESCLUSIONI DALLA FORMAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE .....	pag. 45
GLI ENTI NON COMMERCIALI NON RESIDENTI .....	pag. 46
LE ONLUS .....	pag. 47

<b>LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA</b> ( <i>Franco Mastrantonio</i> ) .....	<b>pag. 48</b>
---	----------------

1. I soggetti che possono procedere alla rivalutazione .....	pag. 48
2. Quali i beni rivalutabili .....	pag. 49
3. Le modalità di rivalutazione e la compilazione del quadro RY .....	pag. 49

<b>I REDDITI DIVERSI</b> ( <i>Patrizia Clementi</i> ) .....	<b>pag. 52</b>
---	----------------

## **IL NUOVO REGIME DEI REDDITI DI CAPITALE E GLI ENTI NON COMMERCIALI**

( <i>Marco Piazza</i> ) .....	<b>pag. 55</b>
-------------------------------	----------------

1. La distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi .....	pag. 55
2. I redditi di capitale .....	pag. 57
3. I pronti contro termine .....	pag. 59
4. I dividendi e i fondi comuni di investimento .....	pag. 60
5. I redditi di capitale delle ONLUS .....	pag. 62
6. Capital gain .....	pag. 64

<b>IL MONITORAGGIO DEI TRASFERIMENTI DI CAPITALE NEL QUADRO RW</b> <i>(Patrizia Clementi)</i> . . . . .	<b>.pag. 64</b>
<b>LA DICHIARAZIONE DELLE RITENUTE SUI PREMI DELLE LOTTERIE NEL QUADRO RZ</b> <i>(Patrizia Clementi)</i> . . . . .	<b>.pag. 65</b>
<b>GLI STUDI DI SETTORE</b> <i>(Laura Castaldi)</i> . . . . .	<b>.pag. 67</b>
<b>LA DICHIARAZIONE IRAP</b> <i>(Davide Maggi)</i> . . . . .	<b>.pag. 72</b>
1. Enti senza attività commerciali . . . . .	.pag. 73
2. Enti con attività commerciali . . . . .	.pag. 74
3. Enti in regime forfetario . . . . .	.pag. 75
4. Attività svolta in diverse regioni . . . . .	.pag. 76
<b>LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL SACERDOTE</b> <i>(don Carlo Redaelli)</i> . . . . .	<b>.pag. 78</b>
1. L'assoggettabilità fiscale della remunerazione del sacerdote . . . . .	.pag. 78
2. Le fonti della remunerazione del sacerdote . . . . .	.pag. 79
3. Le diverse situazioni remunerative e gli obblighi fiscali connessi con esse . . . . .	.pag. 80
4. Altre specificità fiscali concernenti i sacerdoti . . . . .	.pag. 81
5. Alcune novità della dichiarazione 2001 . . . . .	.pag. 82
<b>NUOVI VERSAMENTI ICI</b> <i>(Patrizia Clementi)</i> . . . . .	<b>.pag. 84</b>

## AGGIORNAMENTI NORMATIVI

<b>IL SUONO DELLE CAMPANE</b> <i>(Alberto Fedeli)</i> . . . . .	<b>.pag. 92</b>
IL QUADRO NORMATIVO	
1. La disciplina civile . . . . .	.pag. 92
2. La disciplina penale . . . . .	.pag. 94
3. La disciplina pubblicistica e il suo rapporto con quella civile e penale . . . . .	.pag. 95
IL "CASO" DEL SUONO DELLE CAMPANE	
1. Profili civilistici e penali . . . . .	.pag. 95
2. Profili pubblicistici . . . . .	.pag. 98
<b>SUONI E RUMORI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ ORATORIANA</b> <i>(Alberto Fedeli)</i> . . . . .	<b>.pag. 101</b>
<b>CONCESSIONI E LOCAZIONI DI BENI IMMOBILI DEMANIALI</b> <i>(don Carlo Azzimonti)</i> . . . . .	<b>.pag. 105</b>
1. Alienazioni di beni immobili del demanio storico e artistico . . . . .	.pag. 106
2. Concessioni e locazioni di beni immobili demaniali e patrimoniali dello Stato a favore di ordini religiosi ed enti ecclesiastici . . . . .	.pag. 108
3. Concessione di beni immobili dello Stato adibiti a luoghi di culto già in uso agli enti ecclesiastici . . . . .	.pag. 111

## Editoriale

Le imminenti scadenze delle dichiarazioni fiscali costituiscono il principale argomento di questo fascicolo di *Ex lege*. Come sempre, l'occasione della dichiarazione dei redditi offre la possibilità di riconsiderare l'impostazione fiscale data, dal punto di vista del soggetto e delle sue attività, alla parrocchia o all'ente ecclesiastico e agli altri enti non commerciali. È vero che le scelte operate lo scorso anno sono ormai quasi del tutto immodificabili, ma una verifica è sempre opportuna, se non altro per apportare le eventuali correzioni necessarie o utili nell'anno in corso. I contributi che presentiamo, dovuti a esperti del settore (oltre alla rag. Patrizia Clementi, sono presenti articoli del dott. Franco Mastrantonio, direttore dell'Ufficio delle imposte di Vigevano, del dott. Luigi Corbella, commercialista, del dott. Marco Piazza, noto esperto de *Il Sole – 24 Ore*, del prof. Davide Maggi dell'Università Bocconi, della prof. Laura Castaldi dell'università di Siena), intendono, quindi, non solo dare suggerimenti per la compilazione delle dichiarazioni e per calcolare le imposte, ma anche presentare in modo sintetico ed esaustivo le diverse tipologie di redditi e gli adempimenti specifici per gli enti ecclesiastici e gli enti non commerciali. Si è ritenuto opportuno presentare in aggiunta alcuni suggerimenti per la dichiarazione dei redditi del sacerdote in quanto persona fisica: anche in questo caso si è colta l'occasione per richiamare alcune nozioni di carattere generale, riferite in particolare al sistema di sostentamento del clero vigente in Italia.

L'approssimarsi dell'estate ha poi suggerito un contributo sui "rumori" connessi all'attività degli oratori a cui si è unita – sempre a opera dell'avv. Alberto Fedeli – una presentazione del tema del suono delle campane, argo-

mento che sta diventando sempre più attuale e che ha ormai una nutrita tradizione giurisprudenziale.

Completa la parte sugli aggiornamenti normativi un articolo di don Carlo Azzimonti, esperto circa la normativa concernente i beni culturali, che delinea una presentazione di recenti e, purtroppo, disorganici, interventi legislativi concernenti i beni demaniali e la competenza per le autorizzazioni alle alienazioni dei beni culturali appartenenti a persone giuridiche private.

Milano, 31 maggio 2001

don Carlo Redaelli  
*Avvocato generale e Direttore responsabile*

# **LE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E I VERSAMENTI ICI**



## LE SCADENZE DELLE DICHIARAZIONI

di Patrizia Clementi

Contrassegnato dall'abituale ritardo, è stato pubblicato il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate contenente l'approvazione del modello di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi *UNICO 2001 – Enti non commerciali ed equiparati* e di quello della dichiarazione IRAP. Anche quest'anno, perciò, il notevole slittamento di questo adempimento rispetto al termine canonico del 15 febbraio (la pubblicazione è avvenuta sul Supplemento Ordinario n. 91 alla Gazzetta Ufficiale del 24 aprile, di fatto disponibile solo a maggio inoltrato) ha reso necessaria una proroga dei termini fissati per i versamenti delle imposte e per la presentazione delle dichiarazioni, proroga che è stata disposta con D.P.C.M. 30 aprile, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 10 maggio scorso. Gli altri due modelli, quello relativo all'IVA e al sostituto d'imposta, mod. 770, erano già stati approvati: il primo con D.M. 29 dicembre 2000, pubblicato sul S.O. n. 9 alla G.U. 18 gennaio 2001, il secondo con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2001, pubblicato sul S.O. n. 36 alla G.U. del 26 febbraio 2001.

A complicare ulteriormente il panorama si aggiungono alcune novità rispetto allo scorso anno: la modifica dei criteri che comportano l'obbligo della dichiarazione in forma unificata e le diverse modalità di trasmissione dei modelli.

### 1. LA DICHIARAZIONE UNIFICATA O AUTONOMA

Le dichiarazioni che, in linea teorica, possono interessare gli enti (e che riassumiamo nella *Tabella 1* alla fine questo articolo) sono quattro:

- quella ai fini *IRPEG*, qualora l'ente sia titolare di redditi *fondari* (derivanti dal possesso di immobili diversi da quelli esenti); *d'impresa* (derivanti dall'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 ad esempio l'esercizio occasionale di attività commerciali, la vendita di terreni edificabili, l'affitto di terreni per usi non agricoli): modello *UNICO 2001 – IRPEG*, contraddistinto dalla grafica di colore rosso e i cui quadri sono contrassegnati dalla lettera R;
- quella ai fini *IRAP*: se l'ente svolge attività commerciali in via abituale e/o se si avvale di personale dipendente, di collaboratori coordinati e conti-

- nuativi o occasionali: modello *UNICO 2001 – IRAP*, contraddistinto dalla grafica di colore arancio e i cui quadri sono contrassegnati dalla lettera I;
- quella annuale *IVA*, dovuta se l'ente esercita abitualmente attività commerciali, a meno che non si tratti esclusivamente di operazioni esenti, di attività di intrattenimento in regime forfetario oppure che sia stata esercitata l'opzione di cui alla L. 398/91 per la determinazione dell'imposta in maniera forfetaria: modello *IVA 2001*, contraddistinto dalla grafica di colore blu e i cui quadri sono contrassegnati dalla lettera V;
  - quella del *sostituto d'imposta*, che riguarda gli enti che hanno corrisposto somme assoggettate a ritenuta d'acconto, come stipendi a dipendenti, compensi a collaboratori, parcelle a professionisti: modello *770 - 2001*, contraddistinto dalla grafica di colore verde e i cui quadri sono contrassegnati dalla lettera S.

Sono obbligati alla presentazione della *dichiarazione in forma unificata* (modello UNICO) 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. Ricordiamo che la dichiarazione nella forma del modello UNICO significa, in sostanza, compilare per ogni diversa imposta la corrispondente dichiarazione, utilizzando come frontespizio quello dell'*UNICO 2001 – IRPEG* e presentare le dichiarazioni nella forma, appunto, unificata, entro la scadenza prevista per la dichiarazione in materia di imposte sui redditi.

Gli enti che, per l'anno 2000 sono tenuti alla presentazione della *dichiarazione del sostituto d'imposta* in relazione ad un numero di soggetti *non superiore a venti* hanno la facoltà (e non l'obbligo, come lo scorso anno) di includere tale dichiarazione in quella unificata. Quelli che, invece, hanno corrisposto compensi a *più di venti* percipienti, possono presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta esclusivamente in *forma autonoma*. Similmente, non possono inserire tale dichiarazione nella dichiarazione unificata gli enti che *suddividono la dichiarazione in due parti* e quelli che *differiscono l'invio del quadro SO*.

Hanno invece l'obbligo dell'invio della *dichiarazione IVA in forma autonoma* solo gli enti con *periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare*.

## **2. LE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE**

Con le dichiarazioni del 2001 si fa un ulteriore passo avanti nella strada dell'informatizzazione della trasmissione delle dichiarazioni fiscali; la presentazione per via telematica coinvolge ormai la maggior parte dei contribuenti, compresi gli enti non commerciali, i quali vi sono obbligati se ricorre almeno una delle due situazioni previste:

- nell'anno 2000 erano tenuti a presentare almeno una dichiarazione periodica IVA;
- nell'anno 2001 sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770) in forma autonoma o unificata.

La dichiarazione del sostituto d'imposta può essere presentata solo in via telematica e, se inserita nella dichiarazione unificata, rende obbligatoria tale modalità anche per gli enti che non vi sarebbero tenuti.

La dichiarazione presentata in via telematica può essere trasmessa direttamente dall'ente oppure in forma indiretta tramite intermediari e altri soggetti abilitati (si tratta di professionisti, come i commercialisti, i ragionieri, i consulenti del lavoro, e i Centri di Assistenza Fiscale –CAF; l'elenco completo si trova alle pagine 5-6 delle *Istruzioni* alla compilazione di UNICO 2001). L'invio telematico diretto deve avvenire:

- attraverso l'utilizzo della *rete Entratel*, per gli enti obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta nei confronti di più di venti soggetti;
- tramite il *servizio telematico Internet*, per gli enti obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta nei confronti di non più di venti soggetti.

Per ottenere l'abilitazione per la trasmissione attraverso il servizio telematico Entratel è necessario presentare una domanda alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale oppure, se delegati, agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate. I modelli per la domanda e le relative istruzioni sono reperibili presso i singoli Uffici o nel sito del Ministero delle finanze: [www.finanze.it](http://www.finanze.it).

Per poter trasmettere la dichiarazione tramite il servizio telematico Internet è necessario aver richiesto ed ottenuto il codice Pin (personal identification number). La domanda di abilitazione deve essere presentata dal legale rappresentante, che dovrà a sua volta ottenere (se già non ne ha la disponibilità) un proprio codice Pin personale.

Si tenga presente che l'aver ottenuto l'abilitazione al servizio di trasmissione telematica, sia tramite Entratel, sia tramite Internet, non comporta l'obbligo di trasmettere direttamente tutte le proprie dichiarazioni: sarà infatti sempre possibile avvalersi di intermediari abilitati; l'unica conseguenza del mancato utilizzo dell'abilitazione ottenuta consiste nella scadenza della stessa se il non utilizzo si protrae fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è stata concessa.

Gli enti esclusi dall'obbligo di invio telematico possono continuare a consegnare la dichiarazione in forma cartacea ad uffici postali e a banche convenzionate, oppure possono scegliere la trasmissione per via telematica rivolgendosi agli intermediari abilitati oppure avvalendosi del servizio telematico Internet.

### 3. I TERMINI DI PRESENTAZIONE E DI PAGAMENTO

Tenendo conto della proroga stabilita con il D.P.C.M. dello scorso 30 aprile, le scadenze per la *presentazione delle dichiarazioni* possono così essere schematizzate:

- termine per la presentazione della dichiarazione unificata agli uffici postali o alle banche convenzionate: *20 luglio*;
- termine per la trasmissione telematica della dichiarazione unificata in forma diretta o attraverso intermediari: *31 ottobre*;
- termine per la presentazione della dichiarazione IRPEG o IRAP agli uffici postali o alle banche convenzionate: *20 luglio*;
- termine per la trasmissione telematica (opzionale) della dichiarazione IRPEG o IRAP: *31 ottobre*;
- termine per la trasmissione telematica della dichiarazione IVA autonoma: *20 luglio*;
- termine per la trasmissione telematica della dichiarazione del sostituto d'imposta in forma autonoma: *30 giugno*.

Per quanto riguarda invece *il termine per i versamenti* in conseguenza della proroga stabilita per quest'anno, è possibile effettuare il pagamento dell'IRPEG e dell'IRAP entro il *20 luglio*, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse a decorrere dal *ventunesimo giorno successivo a quello di scadenza dell'ordinario termine di versamento*.

Tale ordinario termine va identificato distinguendo gli enti che hanno l'obbligo, per legge o per statuto o atto costitutivo di approvare il bilancio o il rendiconto da quelli per i quali invece tale obbligo non ricorre.

Nel primo caso il termine ordinario è fissato entro un mese dall'approvazione o, qualora non si fosse provveduto a questo adempimento, entro un mese dal termine fissato per l'approvazione. Nel secondo caso è stabilito entro il sesto mese dalla fine del periodo d'imposta. Inoltre, qualora le scadenze come sopra identificate cadano nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 maggio, la dichiarazione deve essere presentata entro il 31 maggio.

In pratica, per le parrocchie e la maggior parte degli altri enti ecclesiastici che normalmente adottano un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e che non hanno obbligo di bilancio, la scadenza *ordinaria* è il 30 giugno; di conseguenza il termine per il versamento dell'IRPEG e dell'IRAP è fissato al *20 luglio* senza interessi.

Inoltre, potrebbe esserci ancora da versare l'IVA risultate a debito dalla dichiarazione annuale che – secondo la normativa ordinaria – può essere versata, a scelta del contribuente, o entro il 16 marzo, oppure congiuntamente all'IRPEG e all'IRAP maggiorando l'importo degli interessi fissati nello 0,4% per mese o frazione di mese a partire dal 16 marzo. Per effetto della proroga, l'importo dell'IVA a debito dovrà essere aumentato:

- dei soli interessi dello 0,4% calcolati dal 16 marzo alla data del versamento, se le imposte verranno pagate entro il nuovo termine prorogato gratuitamente di 20 giorni;
- degli interessi calcolati come sopra e di un ulteriore importo pari allo 0,4% del debito complessivo (imposta più interessi) se le imposte verranno pagate dopo la proroga gratuita di 20 giorni (ma comunque entro il 20 luglio che costituisce il termine ultimo).

Nelle *Tablelle 2, 3 e 4* tentiamo di sintetizzare la situazione dei termini e delle modalità di presentazione e delle diverse scadenze fissate per i versamenti.

#### **4. VERSAMENTI, COMPENSAZIONI E RATEIZZAZIONE DELLE IMPOSTE**

I *versamenti* delle imposte a *saldo* IRPEG, IRAP e IVA risultanti dalle dichiarazioni devono essere effettuati, utilizzando la delega unica Mod. F24, presso gli uffici postali, gli sportelli di qualsiasi concessionario e presso le banche convenzionate. Non è dovuto alcun versamento quando gli importi a debito delle singole imposte da versare a saldo non superano ciascuno il minimo di 20.000 lire, ad eccezione del saldo IVA.

Entro il termine di presentazione della dichiarazione occorre versare anche la prima rata di *acconto* per l'anno 2001 nella misura del *40% del 93,5% (pari al 37,4%)* delle imposte IRPEG e IRAP dovute per l'anno 2000. Il versamento di acconto non va effettuato se la prima rata risulta inferiore a lire 200.000. La seconda rata (o l'unica se non si è tenuti al pagamento della prima) deve essere versata entro il prossimo 30 novembre (o entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta per i soggetti con periodo diverso dall'anno solare). Non vi è invece obbligo di alcun acconto se l'imposta dovuta complessivamente per l'anno precedente non era superiore a lire 40.000.

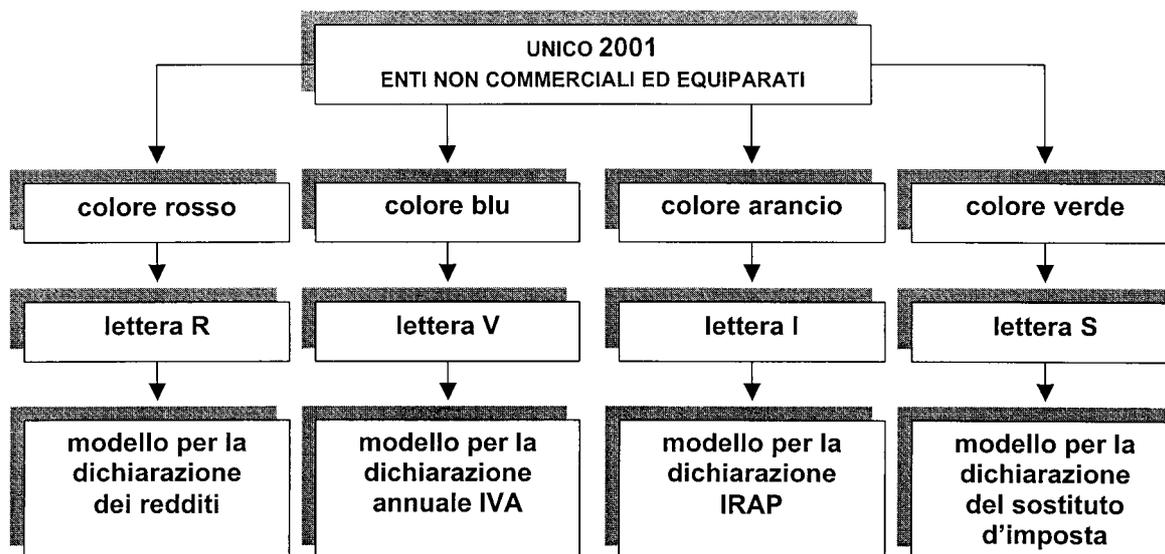
Va tenuta presente la *possibilità di compensare*, attraverso la compilazione del mod. F24, crediti e debiti fiscali e contributivi nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Regioni, INAIL, ENPALS, INPSAI) che risultano dalle dichiarazioni ai fini fiscali e dalle denunce periodiche contributive. Si tenga presente che il mod. F24 ha lo scopo di mettere a conoscenza gli enti interessati delle compensazioni operate in modo che questi possano regolare le reciproche partite di debito e credito. Per questo motivo, in assenza della presentazione del modello, nessuna compensazione può ritenersi eseguita e i versamenti delle imposte a debito sono considerati omessi con la conseguente applicabilità della relativa sanzione. L'ente dovrà perciò presentare il mod. F24 anche nel caso in cui, per effetto della compensazione operata, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero (in

questo specifico caso, però, la mancata presentazione comporta la sola sanzione di lire 300.000).

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). Sugli importi da rateizzare sono dovuti gli interessi nella misura del 6% annuo (pari allo 0,5% mensile), interessi che decorrono dal primo giorno successivo al termine ultimo stabilito per l'effettuazione dei pagamenti.

In *Tabella 5* e *Tabella 6* si riportano i codici tributo e i codici Regioni da utilizzare nella compilazione del mod. F24.

**TABELLA 1**



## TABELLA 2 – TERMINI DI PRESENTAZIONE

<b>DICHIARAZIONE IRPEG AUTONOMA</b>	presentazione posta o banca	<b>20 luglio</b>
	presentazione telematica <sup>1</sup>	<b>31 ottobre</b>
<b>DICHIARAZIONE IRAP AUTONOMA</b>	presentazione posta o banca	<b>20 luglio</b>
	presentazione telematica <sup>1</sup>	<b>31 ottobre</b>
<b>DICHIARAZIONE IVA AUTONOMA<sup>2</sup></b>	presentazione telematica	<b>20 luglio</b>
<b>DICHIARAZIONE 770 AUTONOMA<sup>3</sup></b>	presentazione telematica	<b>30 giugno</b>
<b>DICHIARAZIONE MODELLO UNICO<sup>4</sup></b>	presentazione posta o banca <sup>5</sup>	<b>20 luglio</b>
	presentazione telematica	<b>31 ottobre</b>

<sup>1</sup> Per opzione.

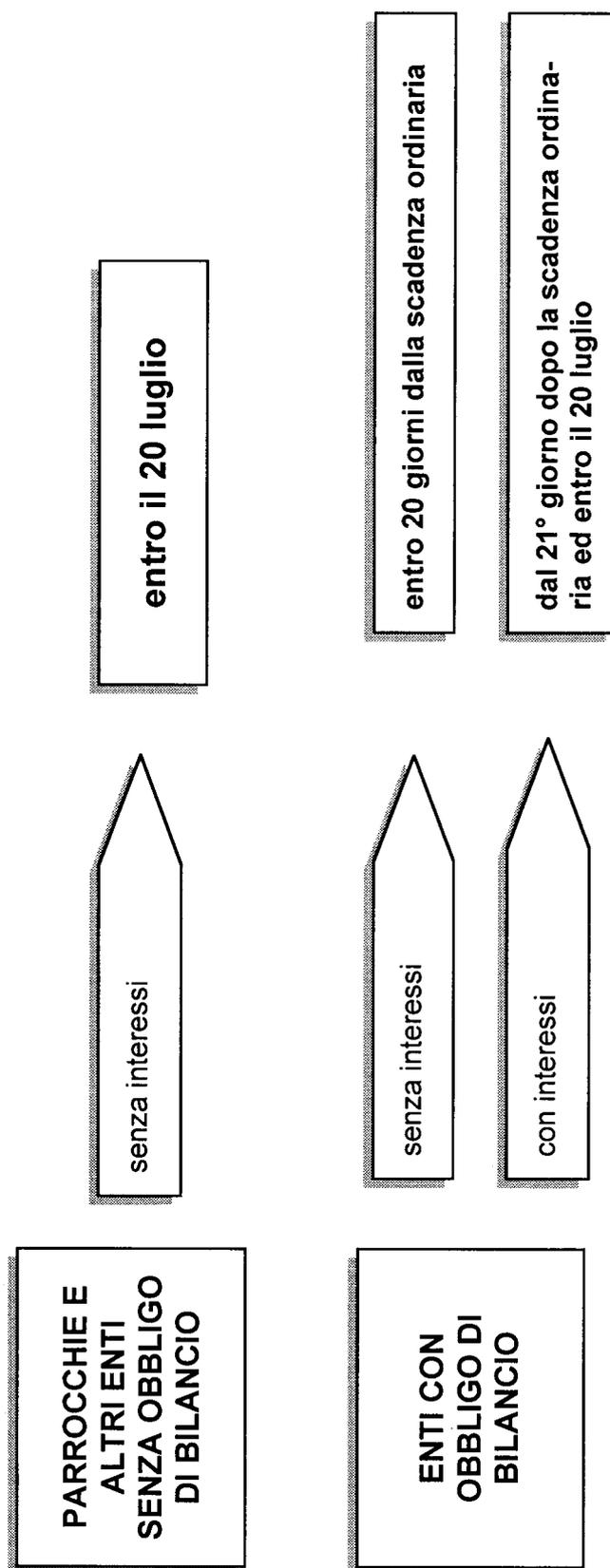
<sup>2</sup> Solo per gli enti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

<sup>3</sup> Obbligatoria se più di 20 percipienti o se predisposta da due diversi soggetti.

<sup>4</sup> Con facoltà di inserire il mod. 770 se i percipienti non sono più di 20 e/o se il modello non è predisposto da due diversi soggetti.

<sup>5</sup> Solo per enti senza obbligo di dichiarazione periodica IVA, né di mod. 770.

**TABELLA 3 – TERMINI DI VERSAMENTO IRPEG - IRAP**





## TABELLA 4 – TERMINI DI VERSAMENTO IVA

IVA	senza alcun aumento	entro il 16 marzo
	con maggiorazione dello 04% per mese o frazione	entro il termine di versamento (senza interesse) delle altre imposte
	con ulteriore sanzione dello 0,4%	entro il termine di versamento (con interesse) delle altre imposte

**TABELLA 5**

TIPO TRIBUTO	CODICE	PERIODO	SEZIONE
IRPEG saldo	2110	2000	erario
IRPEG acconto 1^ rata	2112	2001	erario
IRPEG acconto 2^ rata (o acconto in unica soluzione)	2113	2001	erario
IRAP saldo	3800	2000	regione
IRAP acconto 1^ rata	3812	2001	regione
IRAP acconto 2^ rata (o acconto in unica soluzione)	3813	2001	regione
interessi pagamento dilazionato in importi rateizzabili: sezione 2 de modello di versamento unitario	1668	====	erario
interessi pagamento dilazionato	3805	----	regione
credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche art. 20 D.Lgs. n. 60 del 1999 credito d'imposta per compensi in natura	6604	2000	erario

**TABELLA 6**

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	0	Veneto	21
Marche	11		

# IL MODELLO PER LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

di Patrizia Clementi

## 1. I QUADRI DI UNICO 2001

Dallo scorso anno la denominazione dei quadri che compongono il modello di dichiarazione IRPEG, *UNICO 2001 – Enti non commerciali ed equiparati* è stata resa omogenea a quella utilizzata per tutti i diversi soggetti (società e enti commerciali, società di persone, persone fisiche). In questo fascicolo vogliamo dare alcune indicazioni per la compilazione dei quadri che maggiormente riguardano gli enti non commerciali prefiggendoci due obiettivi: il primo è quello di sottolineare alcune specificità che riguardano in particolare l'ambito degli enti ecclesiastici e di quelli ad essi spesso collegati; il secondo è quello di riuscire ad offrire una "bussola" che possa orientare alla consultazione (che resta comunque indispensabile) delle 147 pagine di *Istruzioni* di emanazione ministeriale aiutando a selezionare i campi di maggiore interesse.

Questi i quadri di cui ci occupiamo in questo numero.

<b>Quadro RA</b>	redditi dei terreni
<b>Quadro RB</b>	redditi dei fabbricati
<b>Quadro RF</b>	redditi d'impresa in contabilità ordinaria
<b>Quadro RG</b>	redditi d'impresa in contabilità semplificata – regimi forfetari
<b>Quadro RI</b>	redditi di capitale
<b>Quadro RL</b>	redditi diversi
<b>Quadro RN</b>	determinazione del reddito
<b>Quadro RO</b>	elenco degli amministratori
<b>Quadro RS</b>	prospetti comuni relativi ai redditi d'impresa e prospetto degli oneri
<b>Quadro RU</b>	crediti d'imposta
<b>Quadro RY</b>	rivalutazione dei beni d'impresa
<b>Quadro RX</b>	compensazione – rimborsi – rateizzazioni
<b>Quadro RW</b>	trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli, valori mobiliari
<b>Quadro RZ</b>	dichiarazione dei sostituti d'imposta

## 2. IL FRONTESPIZIO

Il frontespizio, che deve essere compilato qualunque sia il numero e la tipologia dei quadri utilizzati, sulla prima pagina contiene solo l'informativa sulla privacy e l'apposito spazio per la denominazione dell'ente e il suo codice fiscale; tutti gli altri dati di carattere generale e quelli identificativi dell'ente devono essere riportati nella seconda pagina che è suddivisa in 8 sezioni, delle quali, però, la compilazione delle ultime tre non riguarda l'ente, ma i soggetti incaricati della trasmissione telematica della dichiarazione e quelli autorizzati ad apporre il visto di conformità.

Dal momento che il frontespizio va compilato una volta sola anche se il modello comprende più dichiarazioni, nella *prima sezione "Tipo di dichiarazione"* occorrerà indicare, barrando la rispettiva casella, quali sono quelle contenute nell'UNICO.

Nella *seconda sezione "Dati relativi alla società o ente"* è innanzitutto richiesta l'indicazione del numero di partiva 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; l'ente che non svolge attività commerciali deve invece avere il solo codice fiscale. I *codici* relativi allo *stato*, *natura giuridica*, e *situazione* sono da desumere, rispettivamente, dalla *Tabella A, B e C*. Si ricorda che le associazioni che utilizzano le agevolazioni fiscali previste dall'art. 111, commi 3 e 4-bis devono barrare la specifica casella. Si tenga inoltre presente che le indicazioni circa la data di approvazione del bilancio e il termine legale o statutario per questo adempimento non riguardano le parrocchie e molti altri enti ecclesiastici che non devono quindi compilare questi spazi. Infine, deve essere indicato il periodo d'imposta adottato dall'ente, qualora questo non coincida con l'anno solare.

La *terza sezione "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 segneranno 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*. E' inoltre richiesta anche l'indicazione del codice che identifica il settore di attività, codice che deve essere desunto dalla *Tabella D* contenuta nelle *Istruzioni*. 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, in particolare il reddito fondiario degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle proprie attività, come meglio si dirà nell’articolo seguente.

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*.

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).

### **3. NEL QUADRO RN LA DETERMINAZIONE DELL’IRPEG**

Il *Quadro RN* contiene le voci necessarie a calcolare l’IRPEG a credito o a debito per il periodo d’imposta. Nei *righi* 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 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*, in quanto concorre alla formazione del reddito complessivo; va inoltre compilato anche il *rigo RN22* o *RN23*, in quanto costituisce un’imposta già versata;
- gli *oneri deducibili* vanno inseriti nel *rigo RN14* e non possono mai essere superiori al reddito;
- l’*imposta con l’aliquota ordinaria* va calcolata nel *rigo RN16*, mentre quel-

la con l'*aliquota agevolata* deve essere conteggiata nel *rigo RN17*. Va infatti tenuto presente che la parrocchia, come in genere gli enti ecclesiastici, ha diritto alla riduzione del 50% dell'aliquota (dovrà applicare quindi il 18,50% invece del 37%) a condizione che sia riconosciuta civilmente. L'art. 6 del D.P.R. 601/73 dispone infatti l'agevolazione per gli "*enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione*": in forza dell'art. 7, c. 3 del Concordato, gli enti ecclesiastici, comprese le parrocchie, sono equiparati agli effetti tributari agli enti aventi fini di beneficenza o di istruzione;

- 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* sono da riportare nel *rigo RN21* e non possono mai essere superiori all'imposta indicata nel *rigo RN20*;
- le *ritenute d'acconto* già subite, da inserire nel *rigo RN26*: ad esempio quelle operate dagli enti pubblici (comune, 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 operare per la tassazione ordinaria;
- i *crediti d'imposta* spettanti (ad esempio quello che compete agli esercenti di sale cinematografiche) vanno inseriti nel *rigo RN29*, fino a concorrenza dell'importo di *rigo RN28*, ovvero dell'imposta lorda dovuta;
- l'*eccedenza d'imposta* di cui l'ente ha chiesto, nella precedente dichiarazione, la computazione in diminuzione dalle 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 derivanti da altri tributi (o anche da IRPEG) e contributi;
- gli *acconti* versati, o a fronte dei quali siano state utilizzate eccedenze, vanno indicati nel *rigo RN32*;
- se la differenza tra l'imposta lorda del *rigo RN28* e i crediti, le eccedenze e gli acconti dei *righe 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 *righe RN36 e RN 39*.

#### **4. IL QUADRO RX PER LE COMPENSAZIONI, I RIMBORSI E LE RATEIZZAZIONI**

Il *quadro RX*, che fa la sua terza apparizione, si presenta ogni anno diverso nella forma e nella sostanza a dimostrazione del faticoso "assestamento" della normativa sulle compensazioni e delle nuove modalità di riscossione.

La *prima sezione* va utilizzata per indicare come si intende usare gli eventuali crediti o eccedenze; in pratica, nella *prima colonna* sono da annotare, distinti per tipologia di imposta, gli importi a credito; nella *colonna 2* va indicato l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo della dichiarazione. Questo importo, sommato a quello della prima colonna, deve essere ripartito tra le *colonne 4 e/o 5*, nel rispetto di quanto segue:

- nella *colonna 4* 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; tale importo, infatti, deve essere compreso in quello da utilizzare in compensazione e da riportare nella *colonna 5*;
- nella *colonna 5* deve essere indicato l'importo che si intende utilizzare per compensare le altre imposte dovute, tenendo presente che tale importo è comprensivo sia della parte di credito che l'ente intende compensare o ha già compensato attraverso il mod. F24, sia di quello che viene o sarà utilizzato per diminuire i versamenti relativi al 2001.

Va inoltre tenuto presente che è possibile suddividere il credito su entrambe le opzioni (utilizzarlo cioè in parte in compensazione e in parte a rimborso).

Nella *seconda sezione* deve essere riepilogata la situazione del versamento annuale dell'IVA; la *terza sezione* quest'anno non è più dedicata alla rateizzazione dei versamenti (la rateizzazione resta possibile, ma non va più indicata in dichiarazione essendo sufficiente la compilazione del mod. F24), ma all'ipotesi di eccedenze e crediti del precedente periodo d'imposta che non possono confluire nel quadro corrispondente a quello di provenienza, al fine di consentirne l'utilizzo.

## **5. MENO TASSE GRAZIE AGLI ONERI DEL QUADRO RS**

Si ricorderà che lo scorso anno i quadri delle diverse dichiarazioni (quella per le persone fisiche, per le società di persone, per le società di capitale e per gli enti non commerciali) furono rinominati con lo scopo di identificare con la stessa lettera un analogo quadro in tutti e 4 i tipi di dichiarazione; di conseguenza, analogamente a quanto stabilito per la dichiarazione delle persone fisiche, all'indicazione degli oneri deducibili e detraibili degli enti venne destinato il *quadro RP*. Quest'anno però tale logica è stata abbandonata e gli oneri dovranno essere indicati nell'ultimo prospetto del *quadro RS*.

Ricordiamo che gli oneri da inserire in questo quadro sono quelli non riferibili alle attività commerciali eventualmente esercitate (in questo ca-

so, infatti, tali costi vengono presi in considerazione nella determinazione del reddito d'impresa) e sono di 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 TUIR e devono essere indicati nei *righi* da *RG30* a *RG33*. 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 liberalità erogate a organizzazioni non governative operanti a favore dei paesi del Terzo Mondo, nella misura del 2% del reddito complessivo dichiarato;
- 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);
- dell'INVIM decennale (che è deducibile in quote costanti per 5 anni).

Gli oneri, elencati dall'art. 110-bis del TUIR, per i quali è riconosciuta una *detrazione* (pari al 19% del loro ammontare) dall'imposta lorda e fino a concorrenza della stessa devono essere indicati nei *righi* da *RG35* a *RG42*. 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);
- 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;
- 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:

i *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 non abbiano scopo di lucro, compresi 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 rile-



vante interesse storico, artistico o archeologico di cui alla legge 1089/39 e al D.P.R. 1409/63 (ora D.Lgs. 490/99);

- lo svolgimento o promozione di attività di studio, ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico, l'organizzazione e la realizzazione di attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, che hanno il medesimo fine indicato sopra;
- 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, comprese le iniziative a scopo didattico-promozionale, quali studi, ricerche e 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;

- le 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;
- delle erogazioni liberali di importo non superiore a lire 4 milioni effettuate in favore delle Onlus;
- le erogazioni 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; di 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 ed è stato inoltre stabilito che sono detraibili nel periodo d'imposta 2000 anche gli importi riferiti alle erogazioni liberali effettuate nell'anno precedente.

Si tenga presente, infine, che la previsione di cui al *rigo RG41*, le erogazioni liberali in denaro a favore delle società sportive dilettantistiche,

non può essere utilizzata dagli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

## **6. NEL QUADRO RU IL CREDITO D'IMPOSTA PER IL CINEMA**

Tra le ipotesi contenute nel *quadro RU*, gli enti possono essere interessati in particolare al credito d'imposta relativo all'esercizio di attività cinematografica. 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 dal D.Lgs. 60/99 con il quale, tra l'altro, è stata soppressa l'imposta sugli spettacoli; l'articolo 20 dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, ai soggetti che gestiscono sale cinematografiche è riconosciuto un credito d'imposta in sostituzione degli abbuoni previsti dalla precedente normativa ai fini del versamento dell'imposta sugli spettacoli.

Il beneficio è disciplinato dal D.M. n. 310 del 22 settembre 2000 che condiziona il diritto al credito:

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

Il credito, che non concorre alla formazione del reddito imponibile, 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: 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 può essere utilizzato, nei periodi successivi al trimestre o semestre solare di riferimento, attraverso il mod. F24 indicando lo specifico codice istituito e riportato nella Tabella 5 a pag. 19 di questo fascicolo.

Nei righi ad esso destinati (da *RU61* a *RU 64*) 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.

## **7. GLI AMMINISTRATORI SI ELENCA NO NEL QUADRO RO**

Nel *quadro RO* si deve riportare l’elenco nominativo degli amministratori, del rappresentante (solo se diverso da quello i cui dati sono indicati nel frontespizio) e dei componenti dell’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.

## I REDDITI DI TERRENI E FABBRICATI

di Patrizia Clementi

I redditi fondiari di cui gli enti 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 utilizzati direttamente, concessi gratuitamente ad altri soggetti o anche semplicemente posseduti. Nei tre diversi casi cambia soltanto la determinazione dell'imponibile che sarà costituito dal reddito effettivo o dalla rendita catastale.

Prima di esaminare i due modelli destinati alla dichiarazione di terreni e fabbricati, ricordiamo che anche per l'anno 2000 le rendite catastali devono essere rivalutate: quelle dei terreni, il dominicale e l'agrario, rispettivamente dell'80% e del 70%; per i fabbricati, invece, la rivalutazione è 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.

Inoltre, in relazione agli immobili posseduti dalle Onlus e utilizzati per lo svolgimento delle attività di solidarietà sociale, è da sottolineare la controversa Circolare n. 244 del 28 dicembre 1999 con la quale il Ministero delle finanze ha stabilito che, contrariamente a quanto indicato nella relazione governativa al D.Lgs. 460/97, questi immobili devono essere assoggettati a tassazione sulla base della rendita catastale rivalutata.

### 1. NEL QUADRO RA I TERRENI DA DICHIARARE

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 produco-

- no 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 *perinenza 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'Ufficio delle imposte; 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 è coltivazione del fondo, altrimenti dovranno essere distintamente imputate: il reddito dominicale al proprietario del fondo, quello agrario a chi 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 alcun 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. Se invece il contratto è concesso in affitto al di fuori del regime legale di determinazione del canone, l'imponibile da indicare nella *colonna 9* è quello dominicale indicato 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 qualora risulti inferiore all'80% della rendita catastale.

Si tenga presente che qualora nel corso del 2000 la situazione dei terreni non sia cambiata rispetto a quella dichiarata lo scorso anno, è possibile procedere alla compilazione "sintetica": sarà sufficiente riportare nelle *colonne 9 e 10* del *rigo A52*, quanto indicato nelle *colonne 9 e 10* dello stesso rigo del modello UNICO 2000. 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 sceglie 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 (in questo caso è possibile dichiarare l'ammontare del canone annuo di affitto se questo risulta inferiore all'80% della rendita catastale); *3* per i terreni concessi in affitto in assenza di regime di determinazione legale del canone; *4* per indicare la conduzione 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 2000, si sono verificate situazioni diverse per uno stesso terreno (es. variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto, 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. QUADRO RB: ANCORA IRRISOLTO IL CASO DEGLI IMMOBILI STORICI IN LOCAZIONE

Prima di dare uno sguardo al modello e alle regole per la sua compilazione, crediamo utile fare il punto sull'annosa vicenda degli immobili storici, a proposito dei quali continua il braccio di ferro tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. Come si ricorderà la questione concerne la determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette degli *immobili vincolati concessi in locazione*. Secondo i contribuenti si rende applicabile la previsione del secondo c. dell'art. 11 della L. 413/91 in cui è disposto che «*in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico, artistico, ai sensi della L. 1.6.1939, n. 1089, e successive modificazioni ed integrazioni, 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*». L'Amministrazione finanziaria ritiene invece che questa norma sia da riferire solo agli immobili utilizzati direttamente, tenuti a disposizione o concessi a terzi a titolo gratuito, e non possa 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).

Sulle due contrapposte posizioni si è aperto negli anni un ampio contenzioso in relazione al quale nel corso del 1999 cominciarono ad arrivare i primi giudizi della Corte di Cassazione sostanzialmente favorevoli ai contribuenti (cf. le Sentenze: n. 2442/1999, n. 3689/1999, n. 5740/1999, n. 7408/1999), ma di fatto ignorati dal Ministero delle finanze che, nelle Istruzioni alle dichiarazioni dello scorso anno, ribadì la propria interpretazione della norma, interpretazione che argomentò (a nostro parere fragilmente) con Nota del 25.2.2000, n. 42935, reiterata con comunicato stampa 20.4.2000. Nel frattempo, però, su iniziativa di un'associazione di categoria, il T.A.R. del Lazio sospese quelle istruzioni ministeriali (limitatamente alla parte relativa alla problematica in oggetto) con Ordinanze n. 2323 del 15.3.2000 e n. 4385 del 24 maggio 2000, confermate dal Consiglio di Stato con Ordinanza n. 1913 del 18.4.2000 e n. 3655 del 14 luglio 2000.

Fin qui la storia. L'attualità presenta una situazione quasi perfettamente sovrapponibile con quanto già avvenuto: durante lo scorso anno sono arrivate altre Sentenze della Corte di Cassazione (nn. 7769, 7774, 7775, 7776, 7777 e 7778 dell'8 giugno 2000; n. 7876 del 9 giugno 2000; n. 8083 del 13 giugno 2000, confermate dalla Sezione tributaria della stessa Corte con Sentenza 28 luglio 2000, n. 9945); contro le nuove istruzioni ministeriali si è pronunciato il Consiglio di Stato che, con Ordinanza n. 2741 dell'8 maggio scorso, oltre a disporre la sospensione ha richiesto che le stesse vengano integrate con due chiarimenti: che il proprietario è libero di indicare in luo-

go 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. Infine è puntualmente arrivato l'ulteriore pronunciamento ministeriale che, con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22 del 6 marzo scorso ha ripreso quanto già sostenuto con il comunicato del 20.4.2000, respingendo le motivazioni del T.A.R. del Lazio, del Consiglio di Stato e della Cassazione.

Data la situazione, quale comportamento dovranno tenere gli enti? Le strade possibili sono sostanzialmente due. Una è quella prudenziale di rispettare, in sede di dichiarazione, l'interpretazione ministeriale e poi, entro il termine di 48 mesi dalla data del versamento dell'imposta, inoltrare istanza di rimborso; contro il rigetto o il rifiuto dell'istanza occorre adire alla Commissione tributaria provinciale. Il secondo comportamento è quello di applicare il trattamento più favorevole e attendere l'avviso di accertamento da parte degli Uffici tributari che dovrà poi essere impugnato nel termine di 60 giorni dalla sua notifica. E' una scelta che implica la possibile esposizione al pagamento degli interessi e delle sanzioni, anche se, in considerazione delle obiettive condizioni di incertezza della norma il contribuente potrebbe invocare la non sanzionabilità della propria condotta (cf. art. 6, c. 2, D.Lgs. 472/97 e art. 10, c. 3 della L. 212/2000).

Venendo al quadro destinato alla dichiarazione dei fabbricati, denominato *RB*, va subito precisato che, a differenza di quanto previsto per il quadro dei terreni, deve sempre essere compilato analiticamente anche se nel corso del 2000 non sono intervenute modifiche rispetto all'anno precedente. Nella compilazione di questo modello, che non presenta difficoltà, va tenuto presente che:

- 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;
- 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, rientrano 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 sono stati equiparati agli edifici di culto (cf. art. 6 L. 18.2.1999, n. 28);

- 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. 139 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 lire 50.000 (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 129), 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 esser 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. Si tratta di una disposizione indubbiamente interessante, in quanto consente di costruire la rendita catastale del bene utilizzando i valori più bassi, divenuta ancor più rilevante quando, con circolare n. 7/1106 del 10.6.1993, il Ministero delle finanze ha precisato che l’agevolazione non è limitata agli immobili di categoria A (quella che comprende le abitazioni), ma si estende anche alle «*unità di categoria C, per le quali la consistenza è espressa in metri quadrati*»; in questo caso – continua la Circolare - «*ai fini dell’applicabilità della norma agevolativa è necessario tradurre la superficie espressa in metri quadrati in quella espressa in vani, utilizzando il concetto del vano catastale medio*». Se, invece, gli immobili sono concessi in locazione, il diritto a questa agevolazione è, come abbiamo esposto nelle pagine precedenti, contestato dall’Amministrazione finanziaria.

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 esser 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 *casì 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 esser rapportato esclusivamente alla percentuale di possesso essendo ininfluyente la circostanza che il possesso non sia durato per l'intero anno.

## I REDDITI D'IMPRESA

di Luigi Corbella

Com'è noto, ai fini tributari, il reddito complessivo degli enti non commerciali residenti è formato: dai redditi fondiari, di capitale, diversi e dai redditi di impresa di cui dettagliatamente nel seguito ci occuperemo. La determinazione di ciascuno dei redditi elencati avviene secondo le regole previste dalle norme tributarie.

Trattando della categoria dei redditi di impresa mi preme, preliminarmente, ricordare quali sono i criteri logico-matematici attraverso i quali si giunge alla relativa determinazione.

Il primo di tali criteri riguarda la determinazione del *risultato reddituale reale* delle attività commerciali esercitate. Tale operazione di determinazione è effettuata secondo i principi della ragioneria confrontando 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 consumati.

Il risultato reddituale così conseguito, per la determinazione di *quello rilevante ai fini dell'applicazione delle imposte* (l'IRPEG per gli enti) deve essere modificato in applicazione delle norme tributarie. Ecco che, così, deve essere fatto riferimento a un ulteriore criterio logico-matematico per stabilire la rilevanza o l'irrilevanza reddituale, parziale o integrale, delle stesse componenti positive e negative sulle quali era stato commisurato il reddito reale.

Tale operazione deve essere fatta da tutti gli enti, come dagli altri soggetti che producono redditi di impresa, indipendentemente dall'adozione di metodi forfetari, semplificati o ordinari. In estrema sintesi, può affermarsi che il legislatore tributario, partendo dallo schema della ragioneria, impone ai contribuenti un riesame della determinazione del reddito reale conseguito secondo una pluralità di previsioni sia di carattere generale, sia di carattere speciale, cioè destinate esclusivamente agli enti non commerciali.

Identica operazione, secondo uno schema di previsioni normative solo parzialmente coincidente, deve essere fatta dagli enti per la determinazione del risultato reddituale rilevante ai fini IRAP, argomento trattato in altro intervento di questo stesso numero.

Come si può facilmente intuire, il percorso logico descritto implica necessariamente 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 il legislatore tributario della recente riforma (cf. D.Lgs. 460/97) ha dato contenuto obbligatorio, com'è previsto dal secondo c. dell'articolo 109 del D.P.R. 917/86 (TUIR).

## 1. LE NOVITÀ DELLA DISCIPLINA DEL REDDITO DI IMPRESA

### ⇒ **Credito di imposta per gli esercenti sale cinematografiche**

A norma dell'articolo 20 del D. Lgs. 60/1999, agli esercenti sale cinematografiche spetta un credito di imposta in sostituzione degli abbuoni previsti ai fini del versamento dell'imposta sugli spettacoli.

Il credito è commisurato all'ammontare dei corrispettivi riscossi nel periodo di riferimento al netto dell'IVA. Esso deve essere indicato nel *quadro RU* ai righi da *RU61* a *RU64* e nel modello di versamento F24 con il codice 6604 – Credito di imposta esercenti sale cinematografiche, art. 20 D.Lgs. n. 60 del 1999.

### ⇒ **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. Si tratta:

- degli immobili strumentali per destinazione, cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio delle attività commerciali;
- degli immobili strumentali per natura, cioè quelli che, anche se non sono utilizzati o dati in locazione o comodato, per le loro caratteristiche non possono essere suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (evidentemente, anche tali immobili devono afferire al patrimonio imprenditoriale dell'ente);
- degli immobili concessi in uso ai dipendenti che vi 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 assoggettati a tassazione nella categoria dei redditi fondiari gli immobili utilizzati dalle Onlus per lo svolgimento della propria attività istituzionale (si veda in questo numero l'articolo "I redditi di terreni e fabbricati").

### ⇒ **I contributi pubblici**

La lett. b) del secondo c. dell'articolo 108 TUIR esclude dalla tassazione IRPEG anche "*i contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento in regime di accreditamento o di convenzione di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali*".

Va innanzitutto precisato che 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 nei confronti degli anziani non autosufficienti; quelli corrisposti dai comuni alle scuole materne a fronte di convenzione). Tali contributi, nel caso di compilazione del *quadro RF*, andranno indicati quale variazione in diminuzione dal reddito imponibile nel rigo residuale *RF37 – Altre variazioni in diminuzione* così come la quota di costi correlata a tali ricavi andrà indicata quale variazione in aumento al rigo residuale *RF25 – Altre variazioni in aumento*. Infatti, occorre ricordare che per corrispondente previsione del TUIR (cfr. articolo 75, c. 5), i costi correlati ai predetti ricavi e proventi che non concorrono a formare il reddito (quelli indicati al c. 2-bis dell'articolo 108) non sono deducibili e andranno dunque scorporati o ripresi a tassazione se hanno concorso a formare il risultato reddituale delle attività commerciali dell'ente. Tale previsione normativa, che si rinviene sotto il titolo dell'articolo 75 del TUIR *Norme generali sui componenti del reddito di impresa*, crea una perfetta correlazione tra i ricavi ed i costi ad essi riferiti: sono deducibili dal reddito di impresa solo i costi che sono stati consumati per produrre i ricavi o i proventi che concorrono a formare il reddito. La determinazione della quota di costi indeducibile correlata ai ricavi indicati alla lettera b) del c. 2-bis dell'articolo 108, se non è operabile analiticamente, può essere fatta moltiplicando l'ammontare complessivo dei costi sostenuti nell'esercizio dell'attività commerciale di riferimento per il rapporto tra i ricavi che non concorrono a formare il reddito ed i ricavi e proventi totali conseguiti nella medesima attività.

Nel caso di compilazione del *quadro RG*, come è indicato nell'*esempio 1*, i medesimi costi indeducibili e ricavi non imponibili non andranno computati ai fini della determinazione del reddito. Dovrà, pertanto, provvedersi all'indicazione nel rigo *RG2, colonna 3*, dell'ammontare dei soli ricavi e proventi imponibili e ai rigi da *RG14 a RG20, colonna 2*, la sola quota di costi deducibile. È in ogni caso fermo l'obbligo di fatturazione e di registrazione, secondo i rispettivi regimi, di tali ricavi e proventi.

Si vedano nell'*esempio 1* i calcoli da effettuare nel caso di compilazione del *quadro RF* o del *quadro RG*.

## **2. RC, RG E RD I QUADRI DI RIFERIMENTO**

Ai fini IRPEG, nell'ambito del modello UNICO 2001, 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 (che, sostanzialmente, preve-

de la tenuta del libro giornale, di quello degli inventari, del libro dei beni ammortizzabili e dei registri IVA vendite e acquisti) 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 apportando 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'articolo 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'articolo 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'articolo 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.

### **3. NEL QUADRO RS I PROSPETTI COMUNI**

Il *quadro RS* contiene una serie di *prospetti comuni* ai quadri RC, RD, RF e RG e il *prospetto degli oneri*. Circa quest'ultimo prospetto, che riguarda oneri normalmente detraibili dal reddito complessivo degli enti e non già dal reddito d'impresa, rinviamo ad altro intervento in questo stesso fascicolo.

Nei *righe* da RS2 a RS8 vanno indicate le perdite di impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno. Ricordiamo che a norma dell'art.

8, c. 3, del TUIR le perdite di impresa in *contabilità ordinaria* sono compensabili in ciascun periodo di imposta solo con redditi della medesima natura – anche derivanti da imprese o partecipazioni in contabilità semplificata – e che la parte di tali perdite che non trova capienza in ciascun anno può essere portata in diminuzione dei redditi degli anni successivi, ma non oltre il quinto. Per le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, formatesi a decorrere dal 1997, il riporto è ammesso senza limiti temporali a norma dell'art. 8, c. 3, del TUIR che richiama l'art. 102-bis, c. 1-bis, del medesimo TUIR.

Nei *righi* da *RS13* a *RS16* devono essere indicate le plusvalenze e sopravvenienze attive, relative a beni posseduti da almeno tre anni, per le quali l'ente intende avvalersi della rateizzazione ai sensi degli artt. 54, c. 4, e 55, c. 2, del TUIR. Relativamente a tali plusvalenze e sopravvenienze, nel *quadro RG*, al *rigo RG6*, devono essere indicati sia l'ammontare delle plusvalenze conseguite e/o rateizzate nell'anno che l'ammontare delle quote costanti di competenza del 2000 delle plusvalenze conseguite nei precedenti esercizi e portate a tassazione rateizzata. Per gli enti che invece compilano il *quadro RF*, l'operazione di rateizzazione implica l'indicazione al *rigo RF5* – quale variazione in aumento – delle quote rateizzate imputabili all'esercizio, comprese quelle relative all'anno 2000, e al *rigo RF27* – quale variazione in diminuzione – dell'intero ammontare delle plusvalenze rateizzate conseguite nel 2000. La descritta operazione neutralizza l'iscrizione nel conto economico delle plusvalenze conseguite nell'anno e porta a tassazione le sole quote rateizzate. Evidentemente, sia nel caso del *quadro RF* che del *quadro RG*, le plusvalenze possono essere portate per intero a tassazione nell'anno in cui sono conseguite. Nel qual caso non deve essere compilata la sezione indicata del *quadro RS*.

Nei *righi* da *RS17* a *RS26* vanno indicate le eventuali agevolazioni territoriali o settoriali spettanti secondo le istruzioni del modello UNICO 2001 società di capitali. Ricordiamo, infatti, che anche agli enti non commerciali, relativamente alla sfera imprenditoriale degli stessi, si applicano, sussistendone tutti i requisiti, le agevolazioni territoriali previste per i soggetti imprenditori.

Nei *righi* da *RS27* a *RS29*, vanno indicati i dati rilevanti ai fini del calcolo della quota deducibile dei costi promiscui secondo il disposto dell'art. 109, c. 3-bis del TUIR (taluni enti hanno cercato di evitare di avere costi comuni alle attività istituzionali e a quelle commerciali, eliminando la promiscuità di spese e beni ad esse riferibili attraverso, soprattutto, il frazionamento di utenze, fabbricati e di spese a questi ultimi destinate).

Nel *rigo RS27* va indicato l'ammontare dei ricavi e dei proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa (vanno dunque esclusi, per esempio, i contributi per lo svolgimento accreditato o istituzionale di attività aventi finalità sociale). Al *rigo RS28* va indicato l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi conseguiti dall'ente, senza tenere conto di quelli as-



soggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (personalmente, ritengo che tra tali proventi complessivi vadano indicati solo quelli che hanno rilevanza reddituale secondo le categorie imponibili per gli enti non commerciali – fondiari, di impresa, di capitale e diversi – riferiti sia alle attività commerciali che a quelle istituzionali. Voglio dire che vanno compresi certamente i redditi degli immobili istituzionali, così come quelli di capitale del patrimonio istituzionale, ma non certo entrate come le pensioni dei membri di un Istituto religioso o le liberalità, che non sono riconducibili ad alcuna delle categorie reddituali citate. L'argomento è tuttavia oggetto di un dibattito dottrinale, tra chi ritiene necessaria l'indicazione di tutte le entrate che pervengono all'ente a qualunque titolo e chi è di parere contrario).

Nel *rigo RS29* vanno indicate proprio le spese destinate promiscuamente all'esercizio delle attività commerciali e di quelle istituzionali.

L'ammontare delle spese promiscue deducibili va indicato al *rigo RG20*, nel caso di compilazione del *quadro RG* (ricordiamo, infatti, che in caso di compilazione del *quadro RG* costi e ricavi devono essere direttamente indicati nella misura effettivamente deducibile o imponibile in applicazione delle norme tributarie). Nel caso di compilazione del *quadro RF*, le spese promiscue avranno concorso per intero a formare il risultato reddituale (l'utile o la perdita risultante dal conto economico) e ne andrà ripresa a tassazione mediante indicazione al *rigo RF24*, quale variazione in aumento dal reddito imponibile, la sola quota indeducibile a norma del c. 3-bis dell'art. 109 del TUIR. Sia nel caso di compilazione del *quadro RF* che del *quadro RG*, con riferimento ai relativi regimi contabili, i costi promiscui dovranno essere stati registrati ai fini della loro parziale deducibilità come si è descritto. Si veda, nell'*esempio 2* un'ipotesi di calcolo di imputazione dei costi promiscui all'attività commerciale.

#### **4. IL QUADRO RG PER GLI ENTI CHE SCELGONO I REGIMI FORFETARI**

Gli enti ammessi al regime della contabilità semplificata di cui all'articolo 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 lire 360 milioni, ovvero a un miliardo 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.

Tali coefficienti per le attività di servizi sono:

- il 15%, sino a 30 milioni;
- il 25%, da 30 e fino a 360 milioni.

Per le altre attività, sono:

- il 10%, fino a lire 50 milioni;
- il 15%, da 10 milioni a 1 miliardo.

Se i limiti citati vengono superati nel corso del periodo di imposta, non potrà essere applicato il regime forfetario. Se l'ente svolge contemporaneamente, ma con distinta annotazione dei ricavi, sia attività di servizi che altre attività, è tenuto ad applicare il coefficiente stabilito per l'attività prevalente secondo la misura dei ricavi; se non provvede alla distinta annotazione dei ricavi deve applicare i coefficienti relativi alle attività di servizi (che sono più elevati).

Al reddito così determinato si aggiungono: le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi e gli interessi e i proventi immobiliari.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito che nell'anno solare precedente hanno conseguito ricavi non superiori a 30 milioni, per le prestazioni di servizi, e a lire 50 milioni, per le altre attività, assolvono agli obblighi contabili secondo quanto prescritto dal c. 166 dell'articolo 3 della legge n. 662/1996.

In sintesi, tali enti devono:

- annotare l'ammontare delle operazioni effettuate o fatturate in ciascun mese entro il giorno 15 del mese successivo sul registro IVA vendite, ovvero sull'apposito prospetto che sostituisce i registri IVA a norma del D.M. 11 febbraio 1997;
- annotare entro il termine delle liquidazioni trimestrali IVA l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti, indicando la relativa imposta nel registro IVA acquisti, ovvero nell'apposito prospetto citato al punto che precede;
- conservare la documentazione relativa agli altri costi, quelli non rilevanti ai fini IVA, di cui si intenda effettuare la detrazione ai fini delle imposte sui redditi.

La semplificazione degli adempimenti contabili citata è, forse, il motivo che più suggerisce agli enti non commerciali che possono farlo di accedere al regime forfetario, non essendo certo incentivanti le aliquote di tassazione.

Sicuramente più conveniente è invece l'altro regime forfetario (istituito con la L. 398/91 e radicalmente modificato con l'art. 25 della L. 133/99) riservato alle associazioni sportive dilettantistiche, alle altre associazioni senza scopo di lucro e alle pro-loco. In questa sede ci limitiamo a ricordare che è utilizzabile se i ricavi commerciali non eccedono i 360 milioni di lire e che applica un coefficiente di redditività del 3%, mentre rinviamo alle pagg. 30-31 di *Ex Lege 1/2001* per quanto concerne gli altri aspetti (condizioni di accesso, obblighi contabili, modalità di opzione, ecc.).

In entrambi i casi il reddito deve essere dichiarato nel *quadro RG* la cui compilazione è estremamente semplificata. In pratica è sufficiente limitarsi ad indicare al *rigo RG2, colonna 2*, ovvero al *rigo RG4* per il regime del

109-bis del TUIR, i ricavi conseguiti e nella *colonna 2* del rigo *RG20* la percentuale dei medesimi ricavi corrispondente all'ammontare dei costi fiscalmente riconosciuti secondo il regime di appartenenza (esempio: nel caso del regime di cui all'articolo 25 della L. 133/1999, a fronte di 100 lire di ricavi indicati al *rigo RG2* andranno indicate 97 lire di costi nella *colonna 2* del *rigo RG20* allo scopo di addivenire alla percentuale di redditività del 3% prevista in applicazione di tale regime).

Inoltre, nei rispettivi *righe RG6* (plusvalenze patrimoniali), *RG7* (sovravvenienze 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) dovranno poi essere indicati gli ulteriori componenti attivi sui quali è determinato il reddito di impresa da essi prodotto.

## Esempio 1

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

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

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

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)
<b>reddito fiscale</b>	<b>1</b>

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)
<b>reddito fiscale</b>	<b>1</b>

## Esempio 2

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

Determiniamo ora la quota deducibile dei costi promiscui:

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

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
<b>Reddito imponibile attività commerciale</b>	<b>5</b>

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

Determiniamo il reddito di impresa:

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

E' 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 ragguaglio relativamente agli eventuali costi comuni posseduti. 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.

## LE ESCLUSIONI DALLA FORMAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

### ***Gli enti associativi***

Ricordiamo che per gli *enti di tipo associativo* non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti a norma dell'articolo 111 del TUIR, sempre che essa sia esercitata in conformità ai fini istituzionali dell'ente e in assenza di specifica corrispettività. Non concorrono, quindi, alla formazione del reddito di tali enti i contributi e le quote associative, a condizione che le stesse non siano determinate in funzione delle maggiori o diverse prestazioni a cui danno diritto. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti di altre associazioni che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione, nonché le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (tale agevolazione, come quelle che seguono, è condizionata all'esistenza di previsioni statutarie che vietino la distribuzione anche indiretta di utili e che regolino in modo democratico la vita dell'associazione).

Limitatamente al caso delle associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno (cf. L. 383/2000), non si considerano commerciali e non hanno dunque rilevanza reddituale, anche se effettuate a fronte di corrispettivi specifici, neppure la somministrazione di alimenti e bevande e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre che tali attività siano complementari a quelle istituzionali e siano svolte a favore dei propri associati o partecipanti. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici a favore dei propri associati o partecipanti non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché dalle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti o intese. Per le associazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, in ogni caso, le pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro e le prestazioni rese agli associati in applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, a condizione che i corrispettivi riscossi non eccedano i costi di diretta imputazione.

### ***Novità per le associazioni sportive dilettantistiche***

Con l'articolo 37, c. 2, della legge 342/2000 sono state apportate alcune modifiche alle disposizioni dell'articolo 25 della legge 133/1999 in ordine all'esclusione di particolari proventi dal reddito imponibile. Fermo restando che gli eventi durante i quali è possibile raccogliere fondi che non concorrono alla formazione del reddito sono al massimo due all'anno e che il limite dei proventi che non concorrono a formare il reddito è di lire 100 milioni, tali raccolte devono essere effettuate in conformità all'articolo 108, c. 2-bis, lettera 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.

### **Le raccolte di fondi**

L'articolo 108 del TUIR, al c. 2-bis, lett. a), prevede che *non concorrono alla formazione del reddito* degli enti non commerciali *“i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali effettuate in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori”*.

Preliminarmente occorre ricordare che, indipendentemente dal regime contabile adottato, gli enti che effettuano occasionali raccolte di fondi devono redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 600/73. In tale rendiconto le entrate e le spese afferenti a *ciascuna* manifestazione devono essere indicate distintamente, in modo chiaro e trasparente. Se necessario, il rendiconto deve essere accompagnato da una relazione illustrativa. 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 *occasional*i, come letteralmente dice la lettera 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. In appendice, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione precisano, forse in modo ridondante, che la raccolta dei fondi deve avvenire *in concomitanza* di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e che i beni ceduti devono essere di *modico valore*.

### **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.

## LE ONLUS

Per le Onlus:

- lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale non costituisce esercizio di attività commerciali;
- i proventi derivanti dall'esercizio delle attività connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile (pur essendo previsto che per tali attività devono essere tenute le scritture contabili). Le *istruzioni* alla compilazione della dichiarazione precisano che sono attività connesse a quelle istituzionali anche le attività accessorie ad esse, in quanto integrative delle stesse, eventualmente esercitate dalle Onlus. In appendice alle medesime *istruzioni* sono fatti alcuni esempi di tali attività: la vendita di depliant e nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie ed altri oggetti in occasione di campagne di sensibilizzazione.

Relativamente alle attività elencate, pur assumendo entrambe connotazione commerciale, non sussiste obbligo di dichiarazione. Essendo vietato alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle elencate, gli obblighi di dichiarazione si riducono all'eventuale possesso di redditi fondiari e diversi, oltre che di capitale se non già assoggettati a ritenuta a titolo di imposta (nel quel caso tali redditi non devono essere dichiarati).

Quanto si è detto non si applica alle società cooperative, comprese quelle sociali, per le quali resta fermo il regime di tassazione e di dichiarazione proprio delle società di capitali (tutti i redditi prodotti e conseguiti sono attratti alla sfera del reddito di impresa ai fini della tassazione).

Per gli enti che assumono la qualifica di Onlus soltanto con riferimento ad alcune attività, salvi gli obblighi di separazione contabile relativamente alle attività esercitate in tale ambito, sussistono gli ordinari obblighi di dichiarazione per le attività commerciali eventualmente effettuate al di fuori del ramo Onlus (ciò vuol dire che gli enti che sono Onlus solo con riferimento ad alcune delle attività da essi esercitate – il ramo Onlus degli enti ecclesiastici, per esempio – non devono dichiarare le attività commerciali realizzate nel ramo Onlus, mentre devono dichiarare, secondo i meccanismi descritti in precedenza, le altre attività commerciali eventualmente esercitate).



## LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

di Franco Mastrantonio

A circa dieci anni di distanza dall'ultima legge di rivalutazione (L. 408/90) è stata emanata una nuova normativa (L. 342/2000, artt. 10 - 16) che prevede la possibilità di procedere alla rivalutazione dei beni delle imprese: è 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 o IRPEF) 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 civili e fiscali sul nuovo valore dei beni strumentali rivalutati, con effetto immediato nel bilancio dell'esercizio 2000 e sulla relativa dichiarazione. 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 della operazione di rivalutazione (imposta sostitutiva) con i benefici derivanti dalla stessa.

Le finalità che il legislatore intende 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, nell'approssimarsi della adozione del sistema di moneta unica.

### **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, e *gli enti 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 in via forfetaria.

## 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 col 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:

- 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 c.c.) o che, comunque, non costituiscano immobilizzazioni.

Per i soggetti in contabilità semplificata, i beni citati possono essere rivalutati, anche con effetti nell'esercizio 2000, 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

La rivalutazione deve essere effettuata, per i contribuenti che scelgono di farla, nel bilancio o rendiconto dell'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, bollato e vidimato, 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, a decorrere dall’esercizio nel cui bilancio la rivalutazione viene eseguita.

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 (IRPEF e IRPEG) e dell’IRAP.

L’imposta sostitutiva deve essere versata al *massimo in tre rate* di pari importo. La *prima rata* va pagata entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative all’esercizio nel 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 pri-



## I REDDITI DIVERSI

di 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 percepiti (ovvero seguono il "criterio di cassa") e sono tassativamente elencati nell'art. 81 del D.P.R. 917/86 (fanno eccezione soltanto le plusvalenze 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 e per ciascuno dei redditi di cui ai righe RL1, RL2, RL3, RL4, RL7, RL8, RL9, RL10, RL11 e RL12 per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'importo delle spese inerenti a ciascuna delle operazioni stesse e il reddito conseguito. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio tributario competente, su richiesta di quest'ultimo*».

<b>RIGO</b>	<b>REDDITI</b>	<b>ONERI</b>	<b>RIGO</b>
RL1	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)	RL14



<b>RIGO</b>	<b>REDDITI</b>	<b>ONERI</b>	<b>RIGO</b>
<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	<ul style="list-style-type: none"> <li>– per i diritti acquistati a titolo oneroso va dichiarato il 75% del reddito percepito;</li> <li>– per i diritti acquisiti a titolo gratuito il reddito è costituito dall'intero importo riscosso;</li> </ul>	
<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, derivanti dalla vendita totale o parziale di una o più aziende precedentemente affittate o concesse in usufrutto	costo non ammortizzato relativo all'azienda o alle aziende cedute	<i>RL19</i>
<i>RL11</i>	corrispettivi ricavati dall'esercizio occasionale di attività commerciali	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 NUOVO REGIME DEI REDDITI DI CAPITALE E GLI ENTI NON COMMERCIALI

di Marco Piazza

La riforma del regime di tassazione degli investimenti di capitale del 1997 ha come fondamentale caratteristica quella di avere esteso notevolmente il campo di applicazione della tassazione sulle plusvalenze, che, prima delle modifiche, riguardava praticamente solo le plusvalenze relative a partecipazioni, mentre adesso è molto più ampio riguardando, ad esempio, anche i capital gains relativi alle cessioni di titoli obbligazionari. È opportuno precisare preliminarmente che i problemi applicativi che nascono da questa normativa riguardano solo marginalmente l'ente non commerciale che - come vedremo in seguito - il più delle volte non si trova nella condizione di dover determinare direttamente le plusvalenze o calcolare gli interessi: nella maggior parte dei casi, infatti, è la banca che si preoccupa di applicare le imposte sia sugli interessi che sul capital gain, con la conseguenza che *l'ente non commerciale, almeno in via generale, non è tenuto ad inserire alcunché nella propria dichiarazione dei redditi*. L'obbligo di dichiarazione che almeno teoricamente potrebbe sussistere in alcuni sporadici casi, può essere evitato effettuando le opzioni per il regime del "risparmio amministrato" e del "risparmio gestito" di cui parleremo.

Un discorso specifico è quello che interessa quegli *enti non commerciali che per effetto delle nuove norme di cui al D.Lgs. 460/97 abbiano perso tale qualifica*: essi devono comportarsi come enti commerciali, con i relativi problemi di bilancio e di dichiarazione dei redditi, senza la possibilità di escluderne le plusvalenze da capital gain e gli interessi da investimento di capitali (n.b.: gli enti ecclesiastici non sono mai interessati da questa ipotesi, essendo per legge enti non commerciali).

Altro caso da tenere presente è quello in cui *l'ente non commerciale svolga un'attività commerciale* e all'interno di questa gestione commerciale vi siano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria: anche in questo caso possono esserci riflessi nella dichiarazione dei redditi.

### 1. LA DISTINZIONE TRA REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI

Può innanzitutto essere utile tentare una prima distinzione molto empirica fra i *redditi di capitale* veri e propri e i *redditi diversi*, tra cui sono stati inseriti le plusvalenze o minusvalenze, i capital gains, appunto; questo è infatti uno degli aspetti nei quali spesso ci si imbatte senza riuscire a trovare il punto di confine esatto.



Darei una definizione che non si trova formalizzata nella legge ma serve a chiarire il 99% dei casi: il *reddito di capitale* è in pratica quel reddito che è intrinseco nell'investimento di capitale, ciò che è prodotto dall'investimento di capitale; il *reddito diverso*, invece, dipende dal mercato. Per fare qualche esempio: reddito di capitale è sicuramente la cedola del titolo obbligazionario. In certi casi, il titolo obbligazionario non ha cedola, come nel caso degli "zero coupon", ma questo non significa che non si abbia un reddito di capitale: l'interesse è implicito nel titolo stesso. Anche il BOT ha un interesse implicito, nel senso che se viene sottoscritto a 99 e viene rimborsato 100, la differenza è l'interesse prodotto dal titolo in se stesso; si possono citare anche certi titoli obbligazionari che hanno degli scarti di emissione, nel senso che vengono emessi a un prezzo inferiore rispetto a quello nominale (vengono emessi ad esempio a 99 lire invece che a 100 lire).

Invece ci troviamo di fronte a un *reddito diverso* quando realizziamo una plusvalenza o una minusvalenza sul mercato, cosa che può avvenire in due casi. Una prima ipotesi si verifica quando un titolo viene venduto ad un prezzo diverso dal suo valore teorico. Il valore teorico è il prezzo di emissione più gli interessi che sono maturati sul titolo fino a quel momento, compreso lo scarto di emissione (lo scarto di emissione è la differenza fra il prezzo di emissione del titolo e il valore di rimborso e – secondo la prassi di mercato e fiscale – matura giorno per giorno). Ad esempio, un determinato titolo, senza cedola, emesso a 99 lire, se dura due anni, dopo un anno ha un valore teorico di 99,5 lire perché lo scarto di emissione, che è di 1 lira, maturando giorno per giorno, diventa in un anno 0,5 lire. Qualora quel titolo sia venduto a 99,6 invece che a 99,5 produce una plusvalenza di 0,1. Di conseguenza quello 0,6 di differenza fra il prezzo d'acquisto e quello di vendita del titolo è formato in parte da un reddito di capitale, cioè dall'interesse che è intrinseco nell'investimento, pari a 0,5 e in parte da una plusvalenza che dipende dal mercato, pari a 0,1. Evidentemente qualora il titolo fosse stato venduto ad un prezzo inferiore del suo valore teorico si sarebbe realizzata una minusvalenza. Questa distinzione quindi è di rilievo perché le due categorie di reddito che possono essere contestualmente presenti devono essere distinte in quanto sono soggette a regimi completamente diversi. Si veda infatti l'articolo 82, c. 6, lett. a), del D.P.R. 917/86 che prescrive espressamente: *«dal corrispettivo percepito, dalla somma rimborsata, nonché dal costo o valore di acquisto si scomputano i redditi di capitale maturati ma non riscossi, diversi da quelli derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche»*.

L'altro caso è il rimborso di un titolo che sia stato acquistato a un prezzo superiore o inferiore al suo valore teorico. In questo caso, dal momento che il rimborso arriva dall'emittente e non dal mercato si sarebbe propensi a sostenere che ci si trovi in presenza soltanto di interessi e quindi di

redditi di capitale. Invece non è così: anche in questo caso occorrerà fare riferimento alla eventuale differenza tra il costo di acquisto del titolo e il suo valore teorico in quel momento, differenza che potrà costituire una plusvalenza o una minusvalenza. Ad esempio un titolo acquistato a 99,6 quando il suo valore teorico era 99,5 genera una minusvalenza di 0,10, minusvalenza che deve essere tenuta presente nel momento in cui il titolo viene rimborsato perché è conseguita definitivamente.

Possono emergere redditi diversi (plusvalenze o minusvalenze) anche in alcuni casi in cui non vi sia acquisto o vendita del titolo, ma questi sia stato sottoscritto all'origine e detenuto fino al rimborso. Il fenomeno si verifica sui titoli denominati in valute diverse dall'euro, per effetto delle differenze di cambio, nei titoli emessi a prezzi superiori al valore di rimborso e, come vedremo, in caso di riscatto di quote di fondi comuni d'investimento esteri in perdita (con conseguente realizzo di una minusvalenza).

Si è detto della necessità di distinguere i redditi di capitale dai redditi diversi, a causa delle differenze esistenti nella loro determinazione. In particolare si deve ricordare che, secondo i principi generali, i redditi di capitale non possono mai essere negativi e non possono essere compensati con eventuali minusvalenze relative ad altri titoli.

Questi esempi, che indicano la necessità di distinguere tra reddito di capitale e reddito diverso, dovrebbero dimostrare con chiarezza che è conveniente evitare di avere questo tipo di problemi attivando la banca perché si occupi di tutto l'aspetto fiscale delle operazioni di investimento finanziario, almeno tutte le volte che ciò è possibile; restano così marginali le ipotesi in cui questa strada non è percorribile.

## 2. I REDDITI DI CAPITALE

Esaminiamo adesso in succinto le due categorie separatamente: prima i redditi di capitale, comunemente chiamati interessi, e poi il capital gains, ovvero le plusvalenze e le minusvalenze.

Certamente il caso che interessa la maggior parte degli amministratori degli enti ecclesiastici e degli enti non commerciali è quello degli *interessi sul conto corrente* o dei *certificati di deposito*. In queste ipotesi le norme sono relativamente semplici, nel senso che l'ente non commerciale subisce sempre una ritenuta d'imposta del 27% (art. 26 del c.c. 2 e 4 del D.P.R. 600/73); quindi si trova nella situazione di *non dover dichiarare questo tipo di redditi né quando è ente non commerciale puro né quando è ente non commerciale con reddito d'impresa*; cioè i frutti dei conti correnti bancari non vanno mai dichiarati neppure nell'eventuale reddito d'impresa dell'ente. Se contabilizzati nella parte commerciale dell'ente va fatta una variazione in dimi-

nuzione pari all'interesse contabilizzato e una in aumento della ritenuta contabilizzata nei costi. *La ritenuta cioè è d'imposta* e quindi non deve più concorrere alla formazione del reddito. Questo riguarda le ritenute sui conti correnti bancari e sui certificati di deposito degli enti non commerciali per effetto dell'art. 26, c. 2 e dell'art. 26 c. 4 del Dpr 600/73.

Abbiamo però osservato che ci sono degli enti che possono essere qualificati fiscalmente come *ente commerciale* per effetto dell'art. 111 bis del TUIR. Nell'ipotesi in cui l'ente sia commerciale, *la ritenuta viene sempre operata al 27%, ma diventa d'acconto*: questo significa che nel bilancio dell'ente gli interessi devono essere contabilizzati al lordo della ritenuta; la ritenuta deve essere contabilizzata fra i crediti verso l'erario; la dichiarazione dei redditi comprenderà l'intero importo lordo degli interessi e la ritenuta verrà scomputata dall'IRPEG: sulla base dell'articolo 93 del TUIR ciò avverrà per competenza (la ritenuta scomputabile, cioè, va conteggiata sugli interessi iscritti per competenza nel bilancio, a prescindere dal momento effettivo in cui la ritenuta viene applicata). Questo è un problema che riguarda per esempio i certificati di deposito "a cavallo d'anno". In tal caso si deve calcolare il rateo di interesse sul certificato di deposito, iscriverlo nel bilancio, includerlo come reddito d'impresa e quindi, calcolare il 27% di quel rateo, e scomputarlo dalle imposte di quell'anno anche se non si è ancora subita la ritenuta.

Altro caso frequente per gli enti non commerciali: *titoli pubblici, quindi BOT, CCT, ecc. e i titoli equiparati ai titoli pubblici*, quali i titoli di determinati enti sovranazionali (BEI, CECA, ecc.) emessi in Italia. In questi casi viene applicata un'*imposta sostitutiva*, direttamente dalla banca. In concreto, la cedola che incassiamo è al netto del 12,5%. Questa è una ritenuta secca, *in linea di massima, quindi senza obbligo di dichiarazione*. Però c'è una differenza rispetto al caso precedente: nel caso dell'ente non commerciale, se il titolo è detenuto *nell'ambito della gestione commerciale*, cioè non nell'ambito dell'attività istituzionale (casi che immagino siano, se non inesistenti, rarissimi), *l'imposta sostitutiva non è più d'imposta, ma diventa d'acconto*; conseguentemente deve essere fatto lo scomputo della ritenuta con il criterio di competenza con le stesse regole che abbiamo visto prima per quanto riguarda il conto corrente o il certificato di deposito. Passando all'ipotesi in cui invece ci troviamo di fronte a un *ente commerciale*, la ritenuta non viene operata del tutto; questo soggetto viene chiamato "lordista" perché la *banca non applica del tutto l'imposta sostitutiva quindi paga la cedola al lordo*; la cedola viene messa in bilancio, sconta le imposte per competenza secondo le stesse regole già viste a proposito del conto corrente. Ovviamente non c'è nessuna ritenuta da scomputare perché non se ne sono subite.

Questo regime è applicato anche ai *titoli emessi dalle società quotate residenti e dalle banche residenti*. Quindi l'ente non commerciale ha l'imposta sostitutiva a titolo d'imposta, non deve dichiarare niente; l'ente com-

merciale, invece, è “lordista”, non ha la ritenuta, dichiara il reddito, lo computa nel reddito d’impresa e paga le tasse ordinariamente. L’ente non commerciale che avesse questi titoli nell’ambito dell’attività d’impresa subisce l’imposta a titolo d’acconto e deve pertanto includere il provento nella dichiarazione dei redditi con diritto di scomputare il prelievo subito.

Nei rari casi in cui l’investimento sia effettuato in titoli a breve termine (con scadenza inferiore a 18 mesi) diversi da quelli pubblici e assimilati (BOT, ecc.), viene applicata una ritenuta alla fonte del 27%, come per i conti correnti e i certificati di deposito.

Ricordiamo infine che il regime dell’imposta sostitutiva sopra descritto per i titoli pubblici, le obbligazioni quotate e quelle emesse dalle banche, si applica anche ai redditi di capitale prodotti dai cosiddetti “titoli esteri” (titoli emessi dai non residenti o titoli pubblici italiani ed equiparati emessi all’estero), con la particolarità che i titoli a breve scadenza (inferiore a 18 mesi) diversi dai titoli pubblici ed equiparati, subiscono il prelievo nella misura del 27%.

### **3. I PRONTI CONTRO TERMINE**

A questi tre tipi di investimento di cui si è detto si collegano i *pronti contro termine*. Può accadere che si facciano delle operazioni di pronti contro termine che riguardino i titoli pubblici o i titoli delle banche o i titoli della società quotata. In queste ipotesi c’è l’applicazione di una *ritenuta d’imposta*, nei confronti *dell’ente non commerciale*, sullo scarto prezzo; la ritenuta è del 27% o del 12,5% a secondo del titolo sottostante, cioè se il titolo sottostante ha la ritenuta o l’imposta sostitutiva del 27%, la ritenuta d’imposta è del 27%, se il titolo sottostante ha la ritenuta del 12,5% la ritenuta d’imposta è del 12,5% (cf. art. 26, cc. 3 bis e 4 del D.P.R. 600/73). Se il titolo sottostante è soggetto a ritenuta alla fonte oppure a imposta sostitutiva “a titolo d’acconto”, *anche la ritenuta sui pronti contro termine diventa d’acconto* (è il caso, ad esempio, di un ente non commerciale che abbia fatto un investimento di questo tipo nell’ambito dell’attività commerciale assoggettandosi così a tassazione d’acconto).

Ultimo caso riguardante i pronti contro termine: quello *dell’ente commerciale*. In questa evenienza *la ritenuta non viene applicata* del tutto, perché l’ente commerciale redige un bilancio e conseguentemente avrà da pagare le imposte sul provento lordo del suo investimento che è composto dal rateo di cedola e dallo scarto prezzo. Dovrà, quindi, dichiarare il reddito come reddito d’impresa e non ha nessuna ritenuta da scomputare perché non subisce nessuna ritenuta, né sul titolo sottostante, perché è “lordista”, né sullo scarto di prezzo, per effetto dell’articolo 26, comma 4 del D.P.R. 600/73.

#### 4. I DIVIDENDI E I FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO

Per quanto riguarda i *dividendi*, va detto che non viene applicata alcuna ritenuta, perché la ritenuta ormai è applicata soltanto nei confronti dei non residenti, dei fondi d'investimento immobiliari e delle persone fisiche, in certi casi. Quindi l'ente che sia commerciale o che sia non commerciale *non subisce più la ritenuta alla fonte*. Questo però non significa che non ci sia tassazione: il dividendo – che viene certificato dall'emittente o dall'intermediario che è intervenuto nella sua riscossione – concorre alla formazione del reddito e deve essere dichiarato nel quadro del modello UNICO enti non commerciali relativo ai redditi di capitale ed è tassato ordinariamente. Se si tratta di dividendo di società italiana beneficia tra l'altro anche del credito d'imposta: come per le persone fisiche va maggiorato del 58,73% (56,25% per i dividendi distribuiti nel 2001) a livello di imponibile e poi questo 58,73% viene scomputato dall'imposta al momento del calcolo delle imposte.

Più complesso è il regime dei *fondi comuni d'investimento*.

*Di norma* l'investimento è fatto in fondi comuni italiani. I redditi derivanti dalla distribuzione di utili, dalla cessione o riscatto di quote di fondi italiani *non sono soggetti ad obbligo di dichiarazione* in capo agli enti non commerciali essendo già stati tassati in capo al fondo. Se, però, il reddito è percepito *nell'esercizio dell'impresa* (caso dell'ente commerciale o dell'investimento effettuato nell'"area commerciale" da parte di un ente non commerciale), il reddito deve essere, invece, comunque *incluso nella dichiarazione* dei redditi e spetta un credito d'imposta. Il credito d'imposta non è del 58,73%, ma del 15%: quindi se il reddito è 100 lire, l'imponibile diventa 115 lire, si paga il 37% di IRPEG (36% nel periodo d'imposta 2001) sulle 115 lire e poi dal tale imposta si scomputano le 15 lire. In pratica questo è un credito d'imposta che è calcolato in modo tale da compensare quel 12,5% d'imposta che il fondo comune ha già subito (infatti il 15% sull'87,5% corrisponde a circa il 12,5% sulle 100 lire del fondo). I proventi dei fondi comuni d'investimento italiani, come i dividendi, sono tassati per cassa. Il credito d'imposta spetta solo sulla parte di reddito che costituisce "reddito di capitale" e cioè, in base all'articolo 42, comma 4 bis, sulla differenza fra il valore del fondo risultante dal prospetto predisposto dalla società di gestione alla data della vendita o riscatto della quota e l'analogo valore alla data di acquisto o sottoscrizione. Eventuali ulteriori differenze (rare nel caso dei fondi italiani) costituiscono redditi diversi (plusvalenze o minusvalenze).

*L'incremento di valore registrato annualmente* come viene contabilizzato? Si deve distinguere sempre se siamo nell'attività istituzionale dell'ente oppure se siamo nell'attività d'impresa. Nell'attività istituzionale non ha nessuna importanza il criterio di contabilizzazione. Se siamo nel reddito d'impresa non è necessario obbligatoriamente registrare l'incremento annual-

mente, per effetto del criterio di prudenza. Ma nell'ipotesi in cui si sia registrato in bilancio una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi, perché il reddito deve essere tassato per cassa.

Bisogna ricordare che ci sono due tipi di fondi: il fondo a capitalizzazione e il fondo che, invece, distribuisce utili periodici. Il miglior tipo di investimento, dal punto di vista della semplicità amministrativa, è il fondo a capitalizzazione, perché fino a quando non si vende la quota, oppure non si riscatta, non si deve fare alcuna rilevazione.

Nell'ipotesi in cui un fondo detenuto nell'esercizio d'impresa (e solo in questo caso), invece che aumentare di valore, diminuisca, si può svalutare la quota anche fiscalmente, ma nei limiti di eventuali rivalutazioni fatte in precedenza e non tassate fiscalmente. Pertanto se si è comperato a 100 lire la quota del fondo, il fondo è cresciuto di 10 lire e si decide di contabilizzare le 10 lire si deve fare una variazione in meno nella dichiarazione dei redditi; quindi fiscalmente il fondo vale ancora 100 lire, ma civilisticamente 110. Se il fondo perde 20 lire e scende a 90, in contabilità si fa una svalutazione di 20 lire, cioè da 110 a 90; però di queste 20 lire quelle che fiscalmente rilevano sono solo 10, perché le altre 10 erano una rivalutazione che precedentemente non si era tassata e quindi adesso non si ha diritto di dedurle.

Appare, a questo punto, evidente che l'investimento in fondi comuni italiani nell'ambito dell'attività istituzionale non comporta particolari adempimenti se si è optato per il regime del risparmio amministrato, mentre se l'investimento è fatto nell'esercizio d'impresa è necessario seguire regole particolari, sia sul piano civilistico che fiscale.

Nell'ipotesi in cui venga fatto un investimento in un *fondo estero* c'è da distinguere fra fondi armonizzati e non armonizzati. Il fondo non armonizzato secondo le norme comunitarie ha una disciplina penalizzante: si applica una ritenuta d'acconto del 12,5% e quindi il reddito distribuito in costanza di rapporto o quello derivante dalla cessione o riscatto della quota concorre a formare il reddito complessivo dell'ente come reddito d'impresa oppure di capitale. Per il fondo comunitario armonizzato c'è ancora da fare una distinzione: se il fondo non è detenuto nell'esercizio d'impresa e quindi nell'ambito dell'attività istituzionale, è la banca che applica una ritenuta d'imposta del 12,5% quando viene incassato il reddito; pertanto non c'è più obbligo di dichiarazione (a questo proposito, è bene accertarsi che i fondi esteri di questo tipo abbiano una banca "collocatrice" in Italia obbligata ad effettuare la ritenuta, perché, altrimenti si renderebbe necessario determinare il reddito autonomamente e assoggettarlo ad imposta sostitutiva in sede di dichiarazione: art. 16 bis, TUIR). Se invece il fondo è detenuto nell'esercizio di un'impresa commerciale allora è soggetto a tassazione ordinaria. La particolarità è che non c'è il credito d'imposta del 15%. Il motivo è semplice: sui fondi italiani viene applicata all'origine un'imposta sostitutiva del 12,5% e quindi è

giusto che ci sia un credito d'imposta; sui fondi esteri non c'è nessuna imposta per lo meno in Italia (ma normalmente nemmeno all'estero) e quindi non c'è logica nell'averne il credito d'imposta.

Ricordiamo che questa categoria di redditi è soggetta al cosiddetto "equalizzatore" un correttivo che serve a tener conto, in termini finanziari, del tempo trascorso fra il momento di "maturazione del reddito" e quello in cui viene percepito e quindi tassato. L'equalizzatore, di norma, ha l'effetto di aumentare il reddito imponibile.

Nel caso in cui, invece, i fondi esteri producano una perdita, questa sarà deducibile come minusvalenza da eventuali altre plusvalenze percepite.

## **5. REDDITI DI CAPITALE DELLE ONLUS**

Un cenno alle ONLUS. E' opportuno precisare preliminarmente che le ONLUS determinano il reddito complessivo sulla base della somma dei redditi delle diverse tipologie reddituali (redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi). Il legislatore ha, tuttavia, provveduto – attraverso l'articolo 111 ter, TUIR – a rendere non imponibili gli eventuali redditi di impresa derivanti dall'attività istituzione e da quelle ad essa direttamente connesse. In definitiva per questi enti il reddito imponibile è determinato, di norma, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale e diversi. Peraltro, l'articolo 111 ter non si applica alle società cooperative alle quali si applica, invece, il regime proprio del reddito d'impresa delle società di capitali (C.M. 26 giugno 1998, n. 168, § 3.3). L'articolo 16 della legge 460/97 stabilisce che le ritenute sui redditi di capitale sono operate a titolo d'imposta. Questa norma non si applica alle società cooperative dato che esse producono, come si è detto, redditi d'impresa e non di capitale (C.M. 26 giugno 1998, n. 168/E, § 3.4).

Ciò premesso, si può affermare che i redditi di capitali, in capo alle ONLUS, sono tassati con le stesse regole applicabili agli enti non commerciali non esercenti attività commerciali, con l'eccezione delle cooperative che sono tassate secondo le regole degli enti commerciali.

Per quanto riguarda i dividendi è stato chiarito dalla C.M. del 17 maggio 2000 n. 98 § 7.2.2, che gli stessi concorrono a formare il reddito complessivo. Pertanto non sono soggetti a ritenuta alla fonte e sarà quindi necessario indicarli nella dichiarazione dei redditi dell'ente percipiente con diritto al credito di imposta.

## **6. CAPITAL GAIN**

La fiscalità dei capital gain è la novità più rilevante del sistema perché prima erano tassate - di fatto - solo le plusvalenze su partecipazione; in-

vece adesso sono tassate tutte le plusvalenze. C'è la possibilità di optare presso l'intermediario per il cosiddetto regime del risparmio amministrato o gestito. In pratica che cosa deve fare l'ente? Prima di tutto scegliere, avendo liquidità, che tipi di investimenti fare. La scelta è soprattutto fra il cosiddetto "fai da te" (in cui è l'investitore ad effettuare le scelte d'investimento) o la "gestione patrimoniale individuale" (in cui è il gestore che opera le scelte d'investimento per conto del cliente).

Credo che nella normalità dei casi si scelga il "fai da te" e non il risparmio gestito. In tutti i casi comunque quello che è fondamentale è che i titoli siano depositati presso l'intermediario e che si sia fatta l'opzione per il cosiddetto *regime del risparmio amministrato*, se ci si trova nel "fai da te", o gestito se si ha una gestione patrimoniale.

L'opzione è importante perché così provvede la banca a prelevare le ritenute sui redditi di capitale e un'imposta sostitutiva del 12,5% sulle plusvalenze e a gestire anche le minusvalenze. *L'ente non deve includere il reddito in dichiarazione*. Questa però è un'opzione che possono fare soltanto gli enti non commerciali che facciano un investimento nell'ambito dell'*attività istituzionale*, perché se invece si è un ente commerciale oppure un ente non commerciale, che sta facendo investimento nell'ambito dell'*attività d'impresa*, l'opzione non è ammessa. In questi casi, investire in una gestione patrimoniale individuale può generare grossi problemi di ordine contabile, dato che occorre registrare tutti i movimenti effettuati dal gestore, che possono essere numerosi e complessi. Si tratta, quindi, di una scelta da scoraggiare.

Ricordiamo che – a partire dal 1° gennaio 2000 – le plusvalenze e minusvalenze realizzate dai soggetti che non hanno optato per il regime del "risparmio gestito" relative a strumenti finanziari detenuti da più di dodici mesi sono soggette al cosiddetto "*equalizzatore*". L'*equalizzatore* è – come si è detto – un correttivo che serve a tener conto, in termini finanziari, del tempo trascorso fra il momento di "maturazione del reddito" e quello in cui viene percepito e quindi tassato. L'*equalizzatore*, di norma, ha l'effetto di aumentare il reddito imponibile e, specie nel caso in cui la quotazione del titolo ha avuto una tendenza "parabolica" (con elevati incrementi di valore nel primo periodo di possesso, compensate da perdite di valore nell'ultima fase di possesso), produce effetti estremamente distorsivi: può accedere anche che titoli ceduti in perdita generino comunque una plusvalenza imponibile. Il calcolo dell'*equalizzatore* richiede competenze specializzate: è questo un motivo in più per affidarsi agli intermediari finanziari, esercitando l'opzione per il regime del risparmio amministrato o del risparmio gestito ed evitando, così, di dover includere questi redditi in dichiarazione.



## IL MONITORAGGIO DEI TRASFERIMENTI DI CAPITALE NEL QUADRO RW

di Patrizia Clementi

Il *quadro RW* non serve per calcolare un reddito da tassare, ma per monitorare alcuni trasferimenti da e verso l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari e per 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.

In linea generale si può affermare che il modello deve essere compilato soltanto se l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, ovvero quello degli investimenti e delle attività, sia superiore a 20 milioni di lire. Le informazioni richieste riguardano tre diversi tipi di operazioni, per ciascuna delle quali è prevista una specifica sezione. Si offre qui una breve ed essenziale illustrazione rinviando, per la corretta compilazione del modello, alle particolareggiate *Istruzioni*.

La *prima sezione* 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 *seconda sezione* 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 20 milioni di lire, alla situazione esistente alla fine dell'anno. L'obbligo sussiste anche se nell'anno non sono intervenute movimentazioni.

La *terza sezione*, 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

di 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. 7 del D.P.R. 600/73, al c. 5, stabilisce che «*devono essere dichiarati, senza indicazioni nominative, l'ammontare complessivo dei redditi maturati e quello delle relative ritenute distinti a seconda della causale e dell'aliquota applicata*» e dispone che «*la dichiarazione deve essere presentata contestualmente alla propria dichiarazione dei redditi*».

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 2000, 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 in tutte le lotterie e nelle tombole e pesche di beneficenza di più rilevante dimensione (per le tombole l'obbligo scatta solo quando il valore complessivo dei premi supera i tre milioni di lire, mentre per le pesche o banchi di beneficenza la ritenuta è dovuta quando il ricavato eccede la somma di 15 milioni di lire).

Approfittiamo dell'occasione per ricordare che quelli fiscali non sono gli unici adempimenti connessi all'organizzazione di questo tipo di attività: è necessario infatti anche ottenere specifiche autorizzazioni che sono diversa a seconda del tipo di manifestazione, del contesto in cui avvengono e dell'entità dei premi o degli importi ricavati. Nel box riportiamo una sintesi della normativa applicabile a queste tradizionali iniziative degli enti.

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.

La legge finanziaria per il 1998, L. 449/97 aveva previsto un Regolamento che avrebbe dovuto tra l'altro indicare le modalità di *comunicazione* da parte dei promotori delle manifestazioni di sorte locale (ovvero, tombole, lotterie, pesche o banchi di beneficenza) sancendo così l'abolizione delle *autorizzazioni*. Il provvedimento però non è mai stato emanato e i testi di riferimento sono attualmente ancora costituiti dal regio decreto legge del 19.10.1938, n. 1933, convertito in L. 5.6.1939, n. 937 e dal relativo Regolamento approvato con regio decreto 25.7.1940, n. 1077 e le loro successive modifiche (in particolare sono da segnalare il D.L. 30.9.1989, n. 332, convertito in L. 27.11.1989, n. 384 e la L. 26.3.1990, n. 62).

Le *lotterie* possono essere autorizzate solo dalle Direzioni Regionali delle Entrate (DER), previo nulla osta della Prefettura, con i limiti stabiliti dall'art. 40, c. 1 del regio decreto:

- i biglietti devono essere staccati da registri a matrice e in numero determinato;
- l'importo totale della vendita dei biglietti non deve superare la somma di lire 100 milioni;
- la vendita dei biglietti deve essere limitata al territorio della provincia nella quale si svolge la lotteria.

Le *tombole* possono essere autorizzate dalla DER quando:

- il prodotto netto sia destinato a scopi assistenziali, educativi e culturali;
- i premi non superino in totale la somma di lire 25 milioni;
- le cartelle siano vendute dai soggetti autorizzati nel comune in cui la tombola si svolge e nei comuni limitrofi.

Nell'ipotesi in cui i premi non superino complessivamente tre milioni di lire, l'autorizzazione è di competenza comunale.

Le *pesche* o i *banchi di beneficenza* sono autorizzabili dalla DER purché:

- siano limitati al territorio del comune nel quale si svolgono;
- il ricavato non superi la somma di lire 100 milioni.

Qualora il ricavato non ecceda la somma di 15 milioni di lire, l'autorizzazione è di competenza comunale.

## GLI STUDI DI SETTORE

*di Laura Castaldi*

Nel quadro della riforma tributaria degli anni '70, alla previsione sostanziale dell'obbligo alla tenuta della contabilità in funzione rappresentativa e rilevativa dell'imponibile reddituale per gli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo, si è accompagnata l'introduzione di una procedura di accertamento di siffatto reddito particolarmente rigorosa (per l'amministrazione finanziaria) e garantista (per il contribuente).

L'art. 39 D.P.R. 600/73, invero, dispone che, in presenza di contabilità regolarmente tenuta sotto il profilo formale e sostanziale, l'Amministrazione finanziaria possa procedere all'accertamento in rettifica del reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) dichiarato dal contribuente solo operando all'interno dell'impianto contabile, attraverso una puntuale analisi e rettifica di singole componenti positive e/o negative di reddito di cui sia dimostrata l'infedeltà e/o incompletezza con supporto probatorio particolarmente rigoroso (cd. accertamento analitico-contabile); laddove, per contro, la legittimazione dell'Ufficio alla ricostruzione complessiva del reddito a prescindere dalle risultanze contabili, laddove esistenti, e con l'ausilio di prove dotate di minore rigorosità (in specie, presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza) viene riconnessa alla previa dimostrazione ad opera dell'Ufficio medesimo della inutilizzabilità in sede di accertamento dell'impianto contabile: tale inutilizzabilità potendo dipendere dalla inesistenza dello stesso, dalla sua indisponibilità, ovvero dalla sua complessiva inaffidabilità a motivo di riscontrate irregolarità formali e/o sostanziali particolarmente gravi e ripetute (cd. accertamento induttivo-extracontabile)

Orbene, un siffatto assetto normativo si è rivelato, nel tempo, eccessivamente garantista e, comunque, inidoneo a contrastare l'evasione con riferimento a quei settori produttivi che – per le ridotte dimensioni dell'attività e per la tipologia di operazioni poste in essere, frequentemente intercorrenti con consumatori finali – riescono con facilità ad occultare corrispettivi pur mantenendo una contabilità formalmente regolare: con la conseguenza per gli uffici di vedersi preclusa la possibilità di ricorrere agli accertamenti induttivi extracontabili per l'estrema difficoltà a reperire la prova della inattendibilità sostanziale della contabilità.

Tant'è che, a partire dal 1985, il legislatore si è orientato a combattere l'evasione delle piccole e medie imprese riconoscendo agli Uffici la possibilità di procedere ad accertamenti induttivi-extracontabili pur in assenza e

a prescindere dalle condizioni previste dall'art. 39, comma 2, D.P.R. 600/73, facendo ricorso a meccanismi presuntivi che - sulla scorta di meccanismi statistico-matematici - quantificano l'ammontare dei ricavi e proventi facendo leva sulle caratteristiche oggettive di espletamento dell'attività. Lungo questa direttrice si sono susseguiti diversi provvedimenti normativi.

*In primis*, sovviene la L. 17 febbraio 1985, n. 17 la quale, peraltro, limitandosi ad indicare i parametri oggettivi che sarebbero dovuti essere utilizzati in concreto dagli Uffici al fine della determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e compensi, senza tuttavia sviluppare il nesso probabilistico intercorrente tra i siffatti elementi e l'ammontare dei ricavi e compensi imputabili all'attività, non ha trovato mai pratica applicazione.

Ad essa hanno fatto seguito gli artt. 11 e 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 con i quali sono stati introdotti i cd. coefficienti presuntivi di ricavi e proventi.

I suddetti coefficienti, elaborati dal Ministero delle finanze sulla scorta di elementi extracontabili (macchinari, retribuzione dei dipendenti, superficie dei locali ecc.), consentivano agli Uffici di pervenire alla determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi imputabili ad una specifica attività avendo riguardo alle sue caratteristiche oggettive, con conseguente rettifica del dichiarato senza necessità di alcuna ulteriore dimostrazione: riversandosi sul contribuente l'onere di provare che, nel caso di specie, l'applicazione dei coefficienti comportava l'accertamento di un reddito non coincidente con quello effettivo relativamente al periodo d'imposta accertato.

I coefficienti – pur trovando applicazione solo nei confronti degli imprenditori e lavoratori autonomi in regime di contabilità semplificata (ovvero in contabilità ordinaria per effetto di opzione, in caso di mancato rispetto dei criteri di redazione del bilancio, o ricorrendo elementi tali da far supporre l'infondatezza delle scritture contabili) e con esclusione, in ogni caso, dei soggetti IRPEG – si sono rivelati uno strumento scarsamente soddisfacente sul piano operativo: in particolare, per la loro eccessiva rigidità rispetto all'estrema varietà ed eterogeneità delle situazioni in fatto oggetto di accertamento.

Al fine di ovviare a tali inconvenienti, seppur limitatamente all'anno 1995, l'art. 3 commi 179 ss. della L. 549/95, ha introdotto i cd. "parametri": indici matematici che, essendo determinati sulla scorta di un procedimento statistico più accurato e flessibile che tiene conto altresì delle variabili rappresentate dalle dimensioni quantitative nonché dalla collocazione territoriale dell'attività, dovrebbero risultare più affidabili rispetto ai coefficienti nella ricostruzione in termini probabilistici del reddito imputabile ad una determinata attività in condizioni di normalità.

Val quanto dire che, anche in questo caso, i parametri spiegano effetto sul versante esclusivamente probatorio, sostanziandosi in presunzioni legali relative a disposizione dell'Amministrazione finanziaria nella ricostru-

zione in accertamento del reddito; esse dunque incidono solo sulla ripartizione dell'onere della prova, scaricando sul contribuente l'onere di dimostrare che – pur presentando, la propria attività, determinate caratteristiche cui, in condizioni di normalità produttiva, si correlano ricavi per un determinato ammontare – nel caso di specie, la ricostruzione induttiva sia inapplicabile a motivo delle peculiari condizioni di svolgimento dell'attività stessa tali da collocarla al di fuori di quella situazione di normalità data per presupposta invece dai parametri.

I parametri trovano applicazione con riferimento ad una platea più ampia di contribuenti rispetto a quelli interessati dai coefficienti presuntivi: secondo quanto stabilito dall'art. 3 L. 28 dicembre 1995, n. 549, invero, i parametri trovano applicazione non solo con riferimento ai contribuenti, non soggetti IRPEG, in regime di contabilità semplificata, ma, altresì, con riferimento a tutti i soggetti esercenti attività d'impresa (o lavoro autonomo) in regime di contabilità ordinaria che non abbiano dichiarato ricavi o compensi in misura superiore a 10 miliardi di lire quando, dal verbale di ispezione, risulti l'inattendibilità della contabilità ordinaria alla stregua dei criteri fissati nel D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.

Peraltro, i parametri sono stati introdotti nel sistema come soluzione transitoria, in attesa della introduzione degli studi di settore previsti dall'art. 62 bis D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (conv. nella L. 29 ottobre 1993, n. 427).

Gli studi di settore si propongono espressamente come soluzione evolutiva rispetto ai parametri: essi, infatti, dovrebbero consentire all'Amministrazione finanziaria di ricostruire induttivamente il reddito di imprenditori e lavoratori autonomi in termini estremamente puntuali e circostanziati attraverso una congiunta considerazione sia delle variabili contabili che delle caratteristiche economico-strutturali concernenti l'attività oggetto di accertamento.

In buona sostanza, e come non ha mancato di osservare la dottrina, gli studi di settore, con l'ausilio di tecniche statistiche molto sofisticate, traducono in termini numerici i passaggi logici che in genere compiono gli uffici per ricostruire l'ammontare dei ricavi partendo dalle caratteristiche economico-strutturali dell'attività sottoposta ad accertamento.

Essi, dunque e di nuovo, si muovono sul versante meramente probatorio, rappresentando un supporto a disposizione dell'Ufficio per sviluppare l'iter argomentativo logico-presuntivo da porre a fondamento della ricostruzione induttiva del reddito sulla base di determinate condizioni oggettive di esercizio dell'attività.

Nell'ottica di una valorizzazione degli studi di settore come strumenti dimostrativi utilizzabili dagli uffici nel quadro dei ragionamenti presuntivi da addurre a supporto degli accertamenti induttivi, sembrerebbe muoversi la stessa Amministrazione finanziaria la quale, infatti, e pur nel silenzio della legge, con C.M. 22 maggio 1999, n. 110/E ha raccomandato agli Uffici di te-

nere conto, nell'applicazione degli studi di settore, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione di cui alla L. 218/97 così promuovendo l'instaurazione di un contraddittorio preventivo tra ufficio e contribuente al fine di valutare le ragioni che nel caso di specie ne determinano lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore.

Ed invero, è solo esaltandone il ruolo più decisamente informativo di guida e supporto all'attività istruttoria in chiave con una ottimizzazione dell'attività di accertamento, così escludendone qualsiasi rigido automatismo applicativo, che diventa comprensibile la previsione di generalizzata applicabilità degli studi di settore a tutti i soggetti titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo a prescindere dalle loro dimensioni, dalla veste giuridica adottata e dal tipo di contabilità tenuta.

Del resto, nel senso della massima estensione di operatività degli studi di settore si è espressa la C.M. 16 luglio 1997, n. 205/E/753 che individua i soggetti tenuti alla compilazione dei questionari predisposti per richiedere ai contribuenti i dati necessari ai fini dell'elaborazione degli studi di settore, in *«coloro che, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato, per il periodo d'imposta 1996, hanno dichiarato nei mod. 740, 750, 760, e 760bis ricavi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa (....) per un importo non superiore a L. 10 miliardi di lire»*.

Solo successivamente il legislatore ha introdotto alcune ipotesi di esclusione e limitazione all'applicabilità degli studi di settore che peraltro, lungi dal creare aree soggettive "privilegiate", non fanno che esplicitare dati già desumibili dalla normativa preesistente.

L'art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146 ha infatti previsto che gli studi di settore non trovino applicazione con riferimento ai contribuenti:

- a) con periodo d'imposta di durata diversa dai dodici mesi;
- b) che abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta;
- c) che non si trovino in un periodo di normale svolgimento dell'attività (ritenendosi tali le ipotesi di messa in liquidazione ordinaria, ovvero coatta amministrativa o fallimentare; ovvero le ipotesi in cui, successivamente al primo periodo d'imposta, l'attività produttiva prevista nell'oggetto sociale non sia stata ancora iniziata per protrarsi dei lavori di costruzione dell'impianto di produzione, oppure per mancato rilascio delle necessarie autorizzazioni amministrative, ovvero ancora per effettuazione di sole attività di ricerca propedeutiche allo svolgimento della successiva attività produttiva);
- d) che abbiano realizzato un volume di ricavi superiore all'ammontare stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto ministeriale.

Limitazioni all'operatività degli studi di settore sono state invece previste con riferimento ai contribuenti in regime di contabilità ordinaria dall'art. 10 commi 2 e 3 L. 146/98.

La norma prevede, infatti, per quanto qui interessa, che gli accertamenti basati sugli studi di settore trovino applicazione:

- a) con riferimento agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria per effetto di opzione, laddove, per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati (compreso quello oggetto di accertamento), l'ammontare dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta;
- b) in ogni caso, con riferimento ai contribuenti in regime di contabilità ordinaria anche per effetto di opzione, quando dal verbale di ispezione risulta motivata l'inattendibilità della contabilità ordinaria in presenza di gravi contraddizioni o irregolarità delle scritture obbligatorie ovvero tra queste e i dati direttamente rilevanti in base ai criteri stabiliti dal d.p.r. 16 settembre 1996, n. 570.

Oltre alle ipotesi di esclusione espressamente previste dalla L. 146/98, i decreti ministeriali di approvazione dei primi studi di settore emanati il 30 marzo 1999 hanno introdotto tre ulteriori cause di esclusione:

- a) esercizio dell'attività attraverso più punti di produzione e/o vendita senza che per ciascuno di essi sia stata tenuta una contabilità separata;
- b) esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore, quando l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore supera il 20% del totale dei ricavi dichiarati;
- c) società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore di imprese socie o associate nonché le società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Tali ipotesi di esclusione devono peraltro essere coordinate con quanto disposto dall'art. 1 del D.M. 24 dicembre 1999, che, a decorrere dal periodo d'imposta 2000, ha disposto l'annotazione separata dei ricavi nelle ipotesi in cui siano esercitate attività diverse ovvero l'attività sia espletata in diverse unità produttive o di vendita.

Infine un'ulteriore ipotesi di esclusione è desumibile dalle istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2000 alla stregua del quale risultano esclusi i soggetti per i quali vigono regole di determinazione forfettaria del reddito.

Questo essendo il quadro normativo di riferimento non sembra sussistano previsioni di esclusione dall'operatività degli studi di settore con riferimento agli enti non commerciali in quanto tali.

È peraltro evidente che i medesimi saranno soggetti a tale disciplina se e nella misura in cui si rivelino titolari di redditi d'impresa e non rientrino in alcuna delle cause di esclusione sopra menzionate.



## LA DICHIARAZIONE IRAP

di Davide Maggi

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 decreto del Ministero delle finanze, 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 20 luglio (termine così prorogato con D.P.C.M. 30 aprile 2000 e in riferimento al quale rinviamo al contributo in questo stesso numero relativo alle scadenze delle dichiarazioni).

Tuttavia la *dichiarazione non deve essere presentata* dagli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciale, qualora per gli stessi non si configuri alcun valore della 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 coordinate e continuative, 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. 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 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* del *quadro IQ* del modello IRAP "UNICO 2001 – Enti non commerciali ed equiparati", 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. Una *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 somme e dei valori spettanti (dunque, per *competenza*).
- **Compensi erogati a titolo di collaborazione coordinata e continuativa** di cui all'art. 49, c. 2, lett. a) del TUIR: devono essere assunti con riferimento al momento in cui sono erogati nel rispetto del principio di cassa.
- **Compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente** (collaborazioni occasionali) di cui all'art. 81, c. 1, lett. l) 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 *asseggni ad esse equiparati* di cui all'art. 47, c. 1, lett. d) del TUIR. Sono inoltre *escluse* dalla base imponibile

le somme corrisposte a titolo di *borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale*, come previsto dalla lett. c) dell'art. 47 del TUIR, se esenti dall'IRPEF e fino al 31 dicembre 1999, ovvero corrisposte successivamente ma relative a provvedimenti formalizzati nel 1999. Inoltre, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2001 (quindi, per la maggior parte degli enti con effetto sulla dichiarazione del prossimo anno) sono escluse dalla base imponibile anche le spese relative ai disabili.

## 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 della attribuzione dei *costi promiscui*, ossia di quei costi non specificamente riferibili all'una o all'altra sfera. In questo caso la norma prevede di integrare 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 e/o di collaboratori, 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 360 milioni di lire) e del regime forfetario di determinazione del reddito e dell'IVA previsto, per le associazioni sportive dilettantistiche, dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e per le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco, dall'art. 9-bis del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.

Si rammenta che il regime forfetario di questi enti è stato modificato dall'esercizio in corso al 18 maggio 1999 per effetto dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 per quanto riguarda la percentuale di redditività (ridotta al 3%) e dall'esercizio successivo per quanto riguarda l'ammontare massimo dei proventi per beneficiare dell'agevolazione (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. Una novità introdotta dall'art. 16 della L. 388/2000 ha previsto *ulteriori deduzioni*, in misura decrescente, dalla base imponibile IRAP che si applicano a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1999 (e quindi per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, dal 2000). La deduzione, che va indicata nel *rigo IQ44*, è differenziata per scaglioni di imponibile come segue:

<b>DEDUZIONE (in lire)</b>	<b>IMPONIBILE (in lire)</b>
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

#### **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* IRAP 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 e i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi, 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:

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

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.

<b>Modalità operative</b>	
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 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 regalano 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 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.

<b>Violazioni</b>		
Omessa presentazione della dichiarazione	Si applica la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 500 mila. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da lire 500 mila a 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 lire 500 mila a lire 4 milioni
Ritardato o o-messo 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.	

## LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL SACERDOTE

di Carlo Redaelli

La dichiarazione dei redditi per l'anno 2000 non presenta particolari novità, rispetto agli anni precedenti, per quanto riguarda i sacerdoti. Può essere utile, però, richiamare brevemente quale è la loro collocazione nell'ambito del sistema tributario italiano e offrire, a titolo di pro-memoria, alcune indicazioni e suggerimenti.

### 1. L'ASSOGGETTABILITÀ FISCALE DELLA REMUNERAZIONE DEL SACERDOTE

Con l'introduzione del nuovo sistema di sostentamento del clero italiano, avvenuta ad opera delle norme elaborate da un'apposita commissione paritetica Italia - Santa Sede insediata secondo l'art. 7, c. 6 dell'Accordo di revisione del Concordato all'atto della firma dello stesso – norme che nell'ordinamento italiano sono diventate la L. 20 maggio 1985, n. 222 – è stata anche precisata l'assoggettabilità delle somme percepite dal sacerdote a titolo di remunerazione da parte di enti ecclesiastici e l'equiparazione delle stesse *“ai soli fini fiscali”* al reddito di lavoro dipendente: è quanto dispone l'art. 25. Lo stesso articolo ha inoltre stabilito che le ritenute fiscali con riferimento alla remunerazione dei sacerdoti siano operate, per tutto quanto il sacerdote percepisce a tale titolo da enti ecclesiastici, dal solo Istituto centrale per il sostentamento del clero (ICSC). Tale impostazione si è rivelata da subito una felice soluzione, rispettosa della peculiarità del ministero del sacerdote, e anche molto pratica. In particolare, l'equiparazione al lavoro dipendente ai soli fini fiscali, ha permesso di dare attuazione anche per i sacerdoti al dovere costituzionale di *“concorrere alle spese pubbliche”* (art. 53), tenendo conto della specificità del loro rapporto con gli enti ecclesiastici (che è peculiare e non rientra nelle usuali categorie: lavoro dipendente, lavoro autonomo, collaborazione, titolarità di impresa), ma senza per questo creare un trattamento differenziato per loro sotto il profilo fiscale. Pertanto – e fatte salve eventuali normative specifiche – quanto fiscalmente stabilito per il reddito di lavoro dipendente, vale automaticamente anche per la remunerazione che i sacerdoti ricevono dagli enti ecclesiastici. L'aver poi individuato come unico sostituto d'imposta l'ICSC ha accentuato la praticità della soluzione. È, infatti, molto frequente, per la struttura stessa della remunerazione del sacerdote come è stata delineata dalle citate norme e dalla delibere attuative della Conferen-

za Episcopale Italiana (CEI), che più enti ecclesiastici concorrano alla remunerazione del sacerdote: si può immaginare facilmente la complicazione che sarebbe sorta per gli enti e per lo stesso sacerdote se ognuno di essi fosse stato considerato sostituto d'imposta. Tra l'altro, l'aver stabilito l'ICSC come unico sostituto d'imposta è stata scelta particolarmente efficace, dato il ruolo che tale ente ha all'interno del sistema di sostentamento del clero, quello cioè di conoscenza di tutte le situazioni remunerative dei sacerdoti in vista di un eventuale intervento integrativo e di coordinamento per tutto il sistema.

## **2. LE FONTI DELLA REMUNERAZIONE DEL SACERDOTE**

Può essere opportuno ricordare brevemente il meccanismo su cui si basa la remunerazione del sacerdote, anche al fine di evitare fraintendimenti. Scopo del sistema di sostentamento del clero, in attuazione delle indicazioni del Concilio Vaticano II e del Codice di diritto canonico, è quello di fare in modo che a ciascun sacerdote (e vescovo) sia garantita un'equa remunerazione per il suo sostentamento. Non si tratta, quindi, di uno stipendio, proporzionato ai compiti svolti o alla "carriera" percorsa, ma appunto di una remunerazione, sostanzialmente identica per tutti (la cifra media lorda per il 2000 era di lire 2.097.200 per dodici mensilità), sufficiente a garantire quanto occorre per la vita quotidiana del sacerdote (vitto, vestiario, spese personali, ecc.). Il sistema di sostentamento è impegnato a fare in modo che tutti i sacerdoti abbiano questo minimo, conteggiando (con meccanismi alquanto articolati, che qui non è il caso di esporre, e che prevedono anche la non rilevanza, in tutto o in parte, di alcune voci) tutto quanto essi percepiscono da varie fonti a fronte del ministero che svolgono o hanno svolto, su incarico del vescovo, a servizio della diocesi e, intervenendo, se necessario, con un'apposita integrazione. Possono, quindi, entrare a far parte della remunerazione del sacerdote più elementi, a seconda della situazione ministeriale (presente e trascorsa) di ciascuno: stipendi e pensioni (perché il sacerdote è o è stato, ad esempio, insegnante o cappellano di un ospedale), remunerazione dalla parrocchia o dall'ente ecclesiastico presso cui svolge il proprio ministero (remunerazione che corrisponde a specifici parametri – per le parrocchie ha rilievo il numero degli abitanti – e che può comprendere anche quanto l'ente corrisponde al sacerdote sotto forma di vitto e servizi: occorre riferirsi per ciascun caso concreto al provvedimento del vescovo, che nella nostra diocesi di Milano, ormai da anni, consiste in un decreto di carattere generale, ripreso da schede individuali inviate a cura della Cancelleria e dell'Istituto diocesano), eventuale integrazione corrisposta dall'Istituto per il sostentamento del clero (se la somma delle altre voci non raggiunge il minimo previsto).



### 3. LE DIVERSE SITUAZIONI REMUNERATIVE E GLI OBBLIGHI FISCALI CONNESSI CON ESSE

Tenuto conto dell'articolata composizione di quanto spetta al sacerdote, occorre precisare che la remunerazione equiparata ai soli fini fiscali al reddito di lavoro dipendente e sulla quale l'ICSC opera le ritenute e attua gli altri adempimenti di sostituto d'imposta, non coincide necessariamente con l'*intera* remunerazione spettante al sacerdote: In presenza di stipendi e di pensioni, infatti, è solo *una parte* della complessiva remunerazione; quella proveniente da uno o più enti ecclesiastici, compreso l'istituto per il sostentamento in caso di presenza di integrazione. Per l'*altra parte*, quella cioè composta da stipendi o pensioni, il sostituto è il datore di lavoro o l'ente previdenziale. Tre sono quindi le possibilità di configurazione fiscale complessiva del sacerdote in quanto tale (nel senso che, ovviamente, il sacerdote – come qualunque altro cittadino – può avere altri redditi o comunque essere titolare di altre realtà fiscalmente rilevanti, come oneri deducibili, detrazioni d'imposta, ecc.):

- a) *remunerazione proveniente esclusivamente da enti ecclesiastici*: in questo caso il sacerdote ha già ricevuto dall'ICSC il mod. CUD, da consegnare firmato, in assenza di altri redditi (anche legati al ministero di sacerdote ma non computati nella remunerazione: per es. il corrispettivo per una collaborazione) o di oneri o di altro fiscalmente rilevante, al solo fine di esprimere la scelta dell'otto per mille. A questo scopo occorre inserire il modello in una normale busta bianca su cui occorre scrivere "SCELTA PER LA DESTINAZIONE DELL'OTTO PER MILLE DELL'IRPEF - 2000", cognome, nome e codice fiscale. La busta può essere consegnata, dopo il 2 maggio e fino al 31 luglio allo sportello di una banca convenzionata o di un ufficio postale, che hanno l'obbligo di ritirarla gratuitamente o a un intermediario abilitato alla trasmissione telematica, professionista o CAF, che ha la facoltà di accettare la certificazione e che può chiedere un corrispettivo per l'effettuazione del servizio;
- b) *remunerazione proveniente da enti ecclesiastici e da soggetti diversi da essi*: è il caso, ad esempio, di un sacerdote parroco e anche insegnante di religione o di un parroco che sia anche pensionato. Il sacerdote avrà ricevuto, oltre al CUD dell'ICSC, anche tanti CUD quanti sono i soggetti presso cui è dipendente e un CUD complessivo per tutte le pensioni INPS. In tale evenienza, il sacerdote deve comunque presentare la dichiarazione dei redditi: il mod. 730 (doveva essere presentato entro il 30 aprile direttamente a un sostituto d'imposta o entro il 31 maggio a un CAF) o il mod. UNICO - persone fisiche (entro il 31 luglio; ma i versamenti possono essere effettuati entro il 20 giugno, senza interessi, o entro il 20 luglio, maggiorati però dello 0,4 a titolo di interessi). Anche la presenza di

- collaborazioni occasionali (ad es. per una conferenza) o coordinate e continuative (è il caso per es. di cappellani ospedalieri in regime convenzionale), richiede la presentazione della dichiarazione dei redditi;
- c) *remunerazione proveniente esclusivamente da soggetti non enti ecclesiastici (scuola, ospedale, ecc.):* il caso è analogo al precedente, perché il sacerdote, oltre ad aver già ricevuto il mod. CUD dall'ente di cui è dipendente, ha anche ricevuto un CUD dall'ICSC a fronte dell'assicurazione sanitaria che lo stesso istituto ha stipulato per tutti i sacerdoti inseriti nel sistema, il cui premio ammontava nell'anno 2000 per ciascun sacerdote a lire 471.600.

Quanto fin qui detto per la remunerazione proveniente da enti ecclesiastici vale anche per l'*assegno di previdenza integrativa* che l'ICSC corrisponde ai sacerdoti che per età o malattia non possono più svolgere un incarico a tempo pieno a servizio della diocesi.

#### **4. ALTRE SPECIFICITÀ FISCALI CONCERNENTI I SACERDOTI**

Alcune precisazioni sono necessarie, anzitutto, a proposito del CUD rilasciato dall'ICSC.

##### **⇒ L'assicurazione sanitaria**

Come si è appena ricordato, fino a tutto quest'anno nel reddito complessivo imponibile è compreso anche l'ammontare del premio dell'assicurazione sanitaria che l'ICSC ha stipulato per tutti i sacerdoti inseriti nel sistema: l'assoggettamento fiscale di tale premio comporta, però, la possibilità di considerare comunque oneri detraibili le spese mediche sostenute dal sacerdote anche se parzialmente (parzialmente perché la polizza prevedeva uno scoperto del 25% non superiore comunque a 5 milioni di lire) rimborsate dall'assicurazione. Dall'anno in corso (2001), è stato però modificato il meccanismo di polizza: non è più stipulata dal "datore di lavoro", cioè l'ICSC, ma è garantita attraverso una cassa avente fine esclusivamente assistenziale e, pertanto, il premio non è ora più soggetto a imposta, ma dalla dichiarazione del prossimo anno non sarà più possibile considerare detraibili le spese sanitarie rimborsate dall'assicurazione;

##### **⇒ La collaboratrice domestica**

Il reddito complessivo imponibile, certificato dal CUD, comprende anche il *contributo aggiuntivo* che, sulla base di specifiche delibere della CEI, l'ICSC corrisponde, a richiesta degli interessati e verificate le condizioni previste, ai sacerdoti che hanno alle proprie dipendenze un collaboratore/trice familiare. Anche a prescindere dal fatto che ci sia o no il contribu-

to dell'ICSC, da quest'anno, nel *riga RP 23* (nel *quadro RP* del mod. UNICO 2000 - persone fisiche) possono essere indicati i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico del sacerdote versati per gli addetti ai servizi domestici e all'assistenza personale o familiare (colf o persone addette all'assistenza di persone anziane). L'importo è deducibile fino ad un massimo di 3 milioni di lire. Sempre a proposito della collaborazione familiare si tenga conto che nel *riga RN 20* (nel *quadro RN* del mod. UNICO riservato al calcolo dell'IRPEF) può essere indicato un nuovo credito d'imposta introdotto quest'anno che spetta anche ai sacerdoti se hanno assunto, con contratto a tempo indeterminato, dopo il 1° ottobre 2000, un collaboratore familiare (purché si tratti di nuova assunzione e non di sostituzione), a patto che sia di età non inferiore a 25 anni e non abbia svolto attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato da almeno 24 mesi oppure che sia portatore di handicap. Il credito spetta nella misura di lire 800 mila lire annue se l'assunzione è a tempo pieno (deve essere proporzionalmente ridotto in caso di contratto a tempo parziale).

⇒ **I contributi previdenziali INPS-Fondo Clero**

Un'ulteriore specificità per i sacerdoti concerne i contributi previdenziali. Essi sono versati al Fondo Clero INPS direttamente a cura e spese dell'ICSC: non possono essere quindi inseriti tra gli oneri deducibili. Diverso è il caso per quei pochi sacerdoti che non sono inseriti nel sistema di sostentamento del clero: in tale evenienza essi sono tenuti (se non ancora pensionati) ai suddetti versamenti a proprie spese e, pertanto, possono considerarli oneri deducibili (n.b.: sempre per questi sacerdoti non trovano applicazione le indicazioni fin qui date a proposito della situazione fiscale dei sacerdoti inseriti nel sistema di sostentamento del clero, ma valgono per loro – in genere già pensionati o dipendenti da soggetti diversi da enti ecclesiastici – le disposizioni comuni). Si tenga conto che tra i contributi previdenziali e assistenziali per i quali spetta una deducibilità sono compresi anche la quota (pari a 1/3) restata a carico del sacerdote del contributo del 10% (o 13%) versato alla gestione separata dell'INPS sugli emolumenti percepiti a titolo di collaborazioni coordinate e continuative e il contributo per il SSN connesso alla RCA.

## **5. ALCUNE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE 2001**

Restano, infine, da segnalare alcune novità connesse con la dichiarazione dei redditi, che possono interessare da vicino anche i sacerdoti.

La prima concerne la proprietà di una casa che costituisce l'*abitazione principale*: dalla dichiarazione di quest'anno non ha rilievo fiscale, nel

senso che la rendita catastale (da indicare nel *quadro RB*) è integralmente deducibile (l'importo va quindi segnato nel *rigo RN4* del *quadro RN*). Occorre precisare che se il sacerdote possiede, oltre al reddito certificato dal CUD dell'ICSC, solo l'abitazione principale, non è tenuto alla dichiarazione dei redditi. Sempre a proposito di prima casa, può essere utile sapere che se normalmente il sacerdote non ha la residenza anagrafica in immobili di sua proprietà, ma presso la parrocchia o l'ente ecclesiastico presso cui presta servizio, può ugualmente usufruire delle agevolazioni previste per l'abitazione principale se nell'appartamento che possiede dimorano abitualmente suoi familiari (parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado): sarà quindi possibile indicare, nella colonna 2 (utilizzo) del *quadro RB* il codice 1: "abitazione principale" per l'abitazione concessa in uso gratuito ad esempio ai genitori o ai fratelli e il codice 5 per le relative pertinenze (box, cantina, ecc.).

Un secondo gruppo di novità concerne le *deduzioni per spese mediche*. A partire da quest'anno, infatti, è possibile portare in detrazione anche le spese di assistenza specifica ovvero, come è stato precisato nella Circolare ministeriale n. 207/2000, "i compensi erogati a personale paramedico abilitato (infermieri professionali), ovvero a personale autorizzato ad effettuare prestazioni sanitarie specialistiche (ad esempio: prelievi ai fini di analisi, applicazioni con apparecchiature elettromedicali, esercizio di attività riabilitativa)". La detrazione compete anche se le spese mediche sono state sostenute per i familiari conviventi e fiscalmente a carico (si tratta delle persone indicate dall'art. 433 del codice civile tra cui rientrano anche i genitori, i fratelli e le sorelle). Sempre dall'anno 2000 e, quindi, con effetto dalla dichiarazione da presentare quest'anno, sono detraibili anche le spese sanitarie relative a patologie esenti da ticket sostenute nell'interesse di familiari non fiscalmente a carico, ma conviventi, limitatamente alla parte di spesa che gli stessi familiari non possono detrarre direttamente per incapienza dell'imposta e fino al tetto complessivamente fissato in 12 milioni di lire (n.b.: tali importi sono da indicare, nel *rigo RP2* del *quadro RP*). Un'ultima innovazione riguarda la possibilità, per le spese sanitarie di ammontare superiore a 30 milioni di lire, di ripartire la detrazione corrispondente in quattro quote annuali di pari importo.

## NUOVI VERSAMENTI ICI

di Patrizia Clementi

Cambiano le regole per i versamenti dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI). Le modifiche al meccanismo di determinazione delle due rate – acconto e saldo – sono state apportate dall'articolo 18 della legge di accompagnamento della Finanziaria per il 2001 (L. 23.12.2000, n. 388) e interessano già il versamento dell'acconto con scadenza al 30 giugno, anzi al 2 luglio, visto che il 30 giugno cade di sabato e quindi opera la proroga automatica al lunedì successivo.

Le novità introdotte sono di due tipi: una riguarda la composizione percentuale dei due versamenti, l'altra i parametri di riferimento sui quali calcolare il tributo. La rata di *acconto*, infatti, dovrà essere pari al 50% dell'imposta dovuta nell'anno precedente: sarà quindi calcolata facendo riferimento alle aliquote e alle detrazioni stabilite per lo scorso anno; in occasione del *saldo* (da effettuare tra il 1° e il 20 dicembre) dovrà essere calcolato l'importo dell'imposta effettivamente dovuta (con le aliquote e le detrazioni stabilite per quest'anno) e dovrà essere versata la differenza tra questo importo e l'acconto già corrisposto.

Per chiarire la portata delle innovazioni può servire confrontare la situazione esistente fino allo scorso anno con quella nuova.

<b>FINO AL 2000</b>	<b>DAL 2001</b>
<p><b>ACCONTO</b></p> <p>Entro il 30 giugno doveva essere versato il 90% dell'imposta relativa al primo semestre (ovvero il 45% dell'imposta relativa all'intero anno) calcolata secondo le aliquote e le detrazioni previste per lo stesso anno.</p>	<p><b>ACCONTO</b></p> <p>Entro il 30 giugno dovrà essere versato il 50% dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno precedente (calcolata quindi sulla base delle aliquote e delle detrazioni stabilite dal comune per l'anno trascorso).</p>
<p><b>SALDO</b></p> <p>Tra il 1° e il 20 dicembre doveva essere versato il 100% dell'imposta dovuta per il secondo semestre più il 10% di quella dovuta residualmente per il primo semestre (ovvero il 55% dell'imposta relativa all'intero anno).</p>	<p><b>SALDO</b></p> <p>Tra il 1° e il 20 dicembre dovrà essere versato il 100% dell'imposta effettivamente dovuta (calcolata quindi sulla base delle aliquote e delle detrazioni stabilite dal comune per l'anno in corso), diminuita dell'acconto già corrisposto.</p>

È ancora possibile effettuare il pagamento dell'intera imposta dovuta, acconto e saldo in *unica soluzione*, in occasione della prima scadenza, ma in questo caso evidentemente occorrerà calcolare l'importo facendo riferimento alle aliquote e alle detrazioni previste per quest'anno.

Il nuovo sistema di calcolo, secondo il Ministero delle finanze – che a commento dell'articolo 18 ha emanato la Circolare n. 3/FL datata 7 marzo 2001 –, dovrebbe avere lo scopo di facilitare il contribuente dal momento che non lo costringe a conoscere già in occasione dell'acconto di giugno quali sono le condizioni che il comune ha stabilito per quell'anno (aliquota, agevolazioni, riduzioni, detrazioni, ecc.). Sarà sufficiente fare riferimento alla normativa in vigore per l'anno precedente (quindi già conosciuta) e informarsi con calma sulle disposizioni in vigore per l'anno in corso effettuando gli eventuali conguagli solo in occasione del saldo di dicembre.

Fin qui l'aspetto di semplificazione. Ma c'è anche qualche complicazione che riguarda soprattutto *i casi in cui la situazione tra l'anno della tassazione e quello precedente sia in qualche modo differente* perché sono stati acquisiti o alienati immobili o perché il loro utilizzo è stato modificato e per la nuova destinazione è previsto dai regolamenti comunali un diverso trattamento ai fini dell'ICI. Il Ministero delle finanze nella Circolare ipotizza quattro possibili situazioni.

La prima riguarda la possibilità che l'immobile oggetto del tributo sia adibito nel corso del 2001 ad un *uso diverso rispetto a quello dell'anno precedente* e che da tale variazione dipenda una diversa modalità di tassazione (diverse aliquote e/o detrazioni). In questi casi occorrerà versare il 50% non già dell'imposta effettivamente dovuta per il 2000, ma di quella che in tale anno si sarebbe dovuta pagare se l'immobile si fosse già trovato nella nuova situazione.

Nel secondo esempio ministeriale viene ipotizzato che il contribuente abbia *acquistato un immobile durante lo scorso anno* – poniamo il 1° ottobre – e che pertanto nel 2000 l'imposta dovuta sia stata inferiore a quella corrispondente all'intera annualità (per un immobile acquistato il 1° ottobre equivarrebbe a 3/12 dell'intero). In questo caso il 50% da versare entro il mese di giugno dovrà essere riferito non ai 3/12 effettivamente versati, ma all'importo corrispondente all'intera annualità.

Un'altra possibilità immaginata nella Circolare è che l'immobile sia stato *venduto entro il mese di giugno 2001*; in questi casi, evidentemente, non ha senso pretendere il pagamento dell'imposta corrispondente a 6 mesi se l'immobile è stato ceduto prima, ad esempio alla fine del mese di febbraio. Si potrà quindi procedere in due diversi modi: versare entro la data per il pagamento dell'acconto, l'ICI dovuta per l'anno 2001 commisurandola ai dodicesimi (due nell'esempio) dell'importo calcolato sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente, ed entro il 20 dicembre

versare l'eventuale conguaglio che dovesse risultare dalle diverse aliquote e/o riduzioni stabilite per l'anno 2001. In alternativa, si può evitare di dovere effettuare il conguaglio di dicembre se i due dodicesimi dell'imposta sono calcolati con riferimento alle aliquote e/o riduzioni stabilite dal comune per il 2001.

Lo stesso ragionamento deve essere fatto per l'ultimo caso anomalo – e in realtà crediamo piuttosto infrequente – rassegnato nelle precisazioni ministeriali: *immobile acquistato dopo il 31 dicembre 2000 e alienato prima del 30 giugno 2001*; il conteggio dei dodicesimi dovuti può essere fatto con riferimento alle disposizioni comunali per il 2000, salvo conguaglio a dicembre, oppure applicando quelle stabilite per il 2001, senza necessità di ulteriore versamento in dicembre.

## Publicità Cariplo 1



## Publicità Cariplo 2

## Publicità Cariplo 3

## Publicità Cariplo 4

# AGGIORNAMENTI NORMATIVI

## IL SUONO DELLE CAMPANE

di Alberto Fedeli

Il suono delle campane, un tempo “evento acustico” del tutto normale e tollerato, sta divenendo per molte parrocchie un problema: sono infatti sempre più frequenti le cause civili intentate per ottenere la cessazione o parziale inibizione dell'utilizzo delle campane, lamentandone l'intollerabilità del suono, e/o per conseguire il risarcimento dei danni, nonché i procedimenti penali per disturbo della quiete pubblica, senza dimenticare poi i diversi ricorsi avanti la giustizia amministrativa avverso i provvedimenti amministrativi di interdizione o limitazione del suono delle campane per superamento dei limiti sonori fissati dalla normativa pubblicitica sull'inquinamento acustico.

Non si può non riconoscere che in qualche caso le modalità di utilizzo delle campane sono effettivamente tali da ingenerare situazioni di molestia nei confronti dei vicini. Occorre allora che le parrocchie conoscano i limiti del lecito per adeguarvisi o, se già sono rispettati, per difendersi di fronte a iniziative di terzi poco inclini a sopportare suoni e rumori di qualsiasi genere.

La questione va affrontata tenendo presente tutti e tre gli aspetti sopra accennati: quello civile, quello penale e quello amministrativo.

### IL QUADRO NORMATIVO

#### 1. LA DISCIPLINA CIVILE

Le immissioni rumorose sono contemplate dall'art. 844 c.c., secondo il quale *«Il proprietario di un fondo non può impedire ...i rumori...derivanti dal fondo del vicino, se non superano la normale tollerabilità, avuto anche riguardo alla condizione dei luoghi. Nell'applicare questa norma l'autorità giudiziaria deve temperare le esigenze della produzione con le ragioni della proprietà. Può tener conto della priorità di un determinato uso».*

La giurisprudenza<sup>1</sup>, in base a detta norma, distingue tre categorie di immissioni:

##### a) **Emissioni rumorose innocue e lecite**

Sono quelle contenute nel limite della normale tollerabilità, causative di

<sup>1</sup> Cf. tra le tante, Cass. civ. 13 gennaio 1975 n. 111.

semplici molestie: sono pertanto emissioni lecite a loro volta tutelabili contro pretese di terzi che turbano, ponendone in dubbio la liceità, l'utilizzo della fonte sonora<sup>2</sup>.

- Nel valutare la normale tollerabilità si deve far riferimento:
  - all'«*uso normale della cosa*»<sup>3</sup>, così come individuato dalle tradizioni e consuetudini locali<sup>3</sup>;
- alle «*condizioni dei luoghi*»: a tal fine la giurisprudenza considera i luoghi non solo sotto l'aspetto naturalistico ma soprattutto sotto il profilo sociale, cioè riferendosi alle attività e abitudini del luogo<sup>4</sup>; inoltre utilizza il criterio temporale distinguendo periodi e orari nel giorno in cui si verificano i fenomeni acustici<sup>5</sup>;
- a prefissati limiti di tollerabilità generalmente fissati tra i 35 e i 50 decibel: si tratta di un «*criterio assoluto*» utilizzato dalla giurisprudenza della fine degli anni '50 ora abbandonato in favore del «*criterio comparativo*»<sup>6</sup>;
- il criterio comparativo della «*rumorosità di fondo della zona*», per il quale occorre tener conto dell'insieme dei suoni di varia natura provenienti da tutte le sorgenti sonore della zona diverse da quella oggetto di contestazione: il rumore è intollerabile se supera di oltre 3 decibel tale rumore di fondo, in quanto tale aumento determina un raddoppio dell'intensità di quest'ultimo<sup>7</sup>;
- ai criteri ex art. 844, c. 2, c.c.<sup>8</sup>, ossia:
  - alla prevalenza sulle ragioni della proprietà delle «*esigenze della produzione*» (in tale nozione la giurisprudenza fa rientrare, con un'interpretazione estensiva, anche le «*esigenze della vita religiosa*»<sup>9</sup>);
  - al criterio della «*priorità nell'uso*»; tale ultimo criterio conferisce rilevanza al fatto che l'attività rumorosa preesista all'utilizzo del fondo

---

<sup>2</sup> In tale ipotesi l'utilizzatore della fonte sonora è molestato nel possesso e potrebbe reagire con l'azione di manutenzione prevista dall'art. 1170 c.c.

<sup>3</sup> Arg. da Cass., sez. I pen., 23 aprile 1998 n. 2316.

<sup>4</sup> Pertanto il limite della normale tollerabilità si dilata nei grandi centri urbani o nelle zone industriali e si restringe in quelle rurali o residenziali.

<sup>5</sup> Diverso ovviamente è l'impatto di un rumore che si propaga in orari diurni da quello che si diffonde in orari notturni.

<sup>6</sup> Ha ripreso tale orientamento (anche se non ha avuto seguito): Corte App. Cagliari, 2 giugno 1993, secondo la quale il limite della normale tollerabilità è superato se i rumori superano i 25 decibel per le camere da letto e i 30 per gli altri ambienti.

<sup>7</sup> Giurisprudenza inaugurata negli anni '60 (cf. Trib. Roma 16 marzo 1963, in *Foro it.*, 1965, I, 1112) e in seguito affermatasi. Cf., tra le più recenti, Trib. Como, 21 maggio 1996, in *Arch. loc.*, 1997, 103; Trib. Monza, 30 ottobre 1996, in *Dir. e giur. agr.* 1997, 140; Pret. Taranto, 19 novembre 1993, in *Arc. civ.*, 1994, 914; Trib. Milano, 10 dicembre 1992, in *Arch. loc.*, 1993, 496; Corte App. Milano, 17 luglio 1992, in *Arch. loc.*, 1993, 496; Trib. Milano, 3 ottobre 1989, in *Arch. civ.*, 1990, 1149.

<sup>8</sup> Ma la giurisprudenza prevalente considera tali criteri applicabili solo dopo l'accertamento dell'intollerabilità delle immissioni, in sede di applicazione dei rimedi necessari alla eliminazione del disturbo (cf. sul punto Cass. 16 luglio 1987, in *Rass. Dir. civ.*, 1990, 902; Cass. 15 gennaio 1986 n. 184 in *Foro it.*, 1987, I, 1257).

<sup>9</sup> Pretura Mantova, 16 agosto 1991, in *Giur. it.*, 1993, I, 2, 40, con nota di Carusi.

da parte del vicino che si ritiene molestato: si tratta tuttavia di criterio facoltativo e sussidiario rispetto agli altri.

### **b) Emissioni rumorose dannose ma lecite**

Sono quelle causative di un danno patrimoniale al fondo del vicino, che non possono tuttavia essere vietate, là dove, in applicazione del c. 2 dell'art. 844, sono collegabili ad esigenze produttive (nonché, come si è visto, alle esigenze religiose).

In tale ipotesi si ha un'attività lecita, che non potrà essere vietata, ma, in quanto comunque idonea a creare un pregiudizio al fondo, potrebbe giustificare la corresponsione di un indennizzo<sup>10</sup>.

### **c) Emissioni rumorose dannose e illecite**

Sono dannose e illecite perché non derivanti da un uso normale delle cose o comunque perché esorbitanti dal limite della normale tollerabilità o dalle esigenze della produzione. In tal caso, il proprietario del fondo danneggiato può agire in giudizio per ottenere la cessazione dei rumori.

L'art. 844 c.c., è diretto a tutelare la proprietà ossia il pregiudizio economico che il fondo subisce dalle immissioni moleste. La norma non si applica quando i rumori causano un danno alla salute. Il diritto alla salute è infatti tutelato dall'art. 32 Cost. e la sua lesione costituisce illecito civile sanzionato con il risarcimento dei danni, ai sensi dell'art. 2043 c.c..

## **2. LA DISCIPLINA PENALE**

Per quanto riguarda il regime penale, viene in rilievo l'art. 659 c.p., che prevede l'ipotesi contravvenzionale del «*disturbo delle occupazioni o del riposo delle persone*». La norma sanziona:

- con l'arresto fino a tre mesi o con l'ammenda fino a Lire 600.000 «*chiunque, mediante ...rumori, ovvero abusando di strumenti sonori o di segnalazioni acustiche...disturba le occupazioni o il riposo delle persone...*» (c. 1);
- con l'ammenda da lire duecentomila a un milione per «*chi esercita una professione o un mestiere rumoroso contro le disposizioni della legge o le prescrizioni dell'Autorità*» (c. 2).

---

<sup>10</sup> Cf. Cass. civ., sez. II, 19 maggio 1976 n. 1796.

### 3. LA DISCIPLINA PUBBLICISTICA E IL SUO RAPPORTO CON QUELLA CIVILE E PENALE

La materia dei “rumori” è disciplinata a livello pubblicistico dalla L. 26 ottobre 1995 n. 447 (legge quadro sull’inquinamento acustico) e dal D.P.C.M. 1 marzo 1991, così come modificato dal D.P.C.M. 14 novembre 1997, i quali determinano i valori limite delle sorgenti sonore sia assoluti, sia in rapporto al rumore ambientale<sup>11</sup>.

L’eventuale violazione della disciplina pubblicistica non è rilevante in ogni caso ai fini dell’applicazione dell’art. 844 c.c. e dell’art. 659 c.p.. La normativa sull’inquinamento acustico è legge speciale che ha inteso porre dei limiti alla rumorosità, al fine di tutelare la salute della collettività. La sua violazione importa l’applicazione delle sanzioni amministrative previste, e non determina automaticamente né l’ipotesi civilistica di illecite immissioni rumorose né quella penalistica di disturbo delle occupazioni e del riposo delle persone. La liceità civile e la rilevanza penale va infatti valutata caso per caso, applicando i criteri autonomamente previsti dall’art. 844 c.c. e, nell’ipotesi penale, verificando la sussistenza degli elementi della fattispecie contravvenzionale di cui all’art. 659 c.p.<sup>12</sup>.

## IL “CASO” DEL SUONO DELLE CAMPANE

### 1. PROFILI CIVILISTICI E PENALI

È in ambito penale che la giurisprudenza ha delineato con maggiore organicità principi in materia di suono campane. Tali principi contribuiscono indirettamente a chiarire anche l’ambito di applicazione dell’art. 844 c.c. e, specificamente, la portata della nozione di normale tollerabilità.

In particolare, riteniamo fondamentale in materia la sentenza della *Suprema Corte di Cassazione, sez. I pen., 23 aprile 1998 n. 2316*<sup>13</sup>, la quale, chiamata ad applicare l’art. 659 c.p. (disturbo dell’occupazione e del riposo delle persone) al suono delle campane, ha distinto due ipotesi:

<sup>11</sup> Per le zone non esclusivamente industriali, l’art. 2, c. 2, del D.P.C.M. 1 marzo 1991 stabilisce che “oltre ai limiti massimi in assoluto per il rumore, sono stabilite anche le seguenti differenze da non superare tra il livello equivalente del rumore ambientale e quello del rumore residuo (criterio differenziale): 5 dB durante il periodo diurno; 3 dB durante il periodo notturno. La misura deve essere effettuata all’interno degli ambienti abitativi e nel tempo di osservazione del fenomeno acustico”.

<sup>12</sup> Cf., per il profilo civile, Cass., sez. II civ., 10 gennaio 1996 n. 161; per quello penale, la già citata Cass., sez. I pen., 23 aprile 1998 n. 2316.

<sup>13</sup> In *Dir. eccl.*, 1999, II, 121 ss., con motivazione.



### **a) Suono di campane collegato con funzioni liturgiche**

In tal caso, secondo la Corte, il suono delle campane rientra nell'attività tutelata dall'art. 2 dell'Accordo tra Stato e Santa Sede del 18 febbraio 1984, che garantisce «*la libertà ... di pubblico esercizio del culto*», ed è disciplinato dagli organi diocesani locali. Sicché ricorre il reato di cui all'art. 659 c.p. «*solo in presenza di circostanze di fatto che comportino il superamento della soglia della normale tollerabilità e in assenza di specifiche disposizioni emanate dall'autorità ecclesiastica intese a recepire tradizioni e consuetudini atte a meglio identificare, in relazione alla non continuità del suono e al suo collegamento con particolari 'momenti forti' della vita della Chiesa, il limite della normale tollerabilità*».

### **b) Suono delle campane al di fuori del collegamento con funzioni liturgiche**

In tale ipotesi, il suono delle campane «*può dar luogo al reato previsto dall'art. 659 c.p. non diversamente da quello prodotto da qualsiasi altro strumento sonoro*».

Non è possibile infatti invocare né l'applicazione dell'art. 2 dell'Accordo tra Stato e Santa Sede né l'applicazione di regolamenti ecclesiastici locali, «*qualora le campane siano utilizzate in tempi e con modalità non attinenti all'esercizio del culto*»<sup>14</sup>.

In particolare, la giurisprudenza di merito ha giudicato che «*l'uso di un orologio campanario di una chiesa, che scandisca regolarmente l'ora, non costituisce esercizio del culto*»<sup>15</sup>, e dunque non è tutelato dalle norme concordatarie<sup>16</sup>.

I principi ricavabili dalle sentenze citate (come detto idonei ad essere utilizzati anche dal giudice civile ma anche da quello amministrativo come si vedrà) sono dunque i seguenti:

- il suono delle campane, in quanto collegato all'esercizio del culto, è tutelato dall'art. 2 dell'Accordo tra Stato e Santa Sede.

Ne dovrebbe derivare, per implicazione dal principio, che la materia è sottratta alla normativa statale (e in particolare all'art. 844 c.c. e all'art. 659

---

<sup>14</sup> Cass., sez. I pen., 23 febbraio 1993, in *Cass. pen.*, 1995, 2886.

<sup>15</sup> Pretura Cagliari, 27 luglio 1993, in *Riv. giur. sarda*, 1995, 789; cf. anche Pret. Messina, 15 marzo 1976, in *Dir. eccl.*, 1978, II, 338.

<sup>16</sup> La giurisprudenza di merito comincia ad applicare i principi espressi dalla citata sentenza della Cassazione n. 2316 del 1998, che rende sì lecito il suono delle campane ma nei limiti e alle condizioni stabiliti dalla sentenza stessa. Non può pertanto stupire che in applicazione di tali principi si possano registrare anche condanne di parroci: così Trib. Crema 26 gennaio 2001 n. 28, il quale ha rinvenuto il reato di cui all'art. 659 c.p. nel suono delle campane per l'orologio nonché per quello connesso a funzioni liturgiche, mancando una regolamentazione dell'autorità ecclesiastica che autorizzasse quello specifico modo di suonare le campane.

- c.p.), in quanto riservata all'autonoma disciplina del diritto canonico. Resta comunque incompressibile il diritto costituzionale alla salute, che se leso, può determinare obblighi risarcitori: «*La stipula del concordato non ha infatti comportato una rinuncia tacita da parte dello Stato alla tutela di beni giuridici primari, quali il diritto alla salute previsto dall'art. 32 Cost.*»<sup>17</sup>;
- quand'anche non si dovesse riconoscere detta riserva, resta il principio secondo il quale il limite della normale tollerabilità può essere ricavato dalle consuetudini e dalle tradizioni, così come recepite dalle autorità ecclesiastiche locali.

Ne deriva che, in assenza di disposizioni canoniche o nel caso di loro mancato rispetto, il superamento del limite va verificato in concreto come in tutte le altre ipotesi di rumori; viceversa, in presenza di disposizioni canoniche si ritiene rispettato il limite della normale tollerabilità se il suono avviene in conformità ad esse.

Occorre dunque dotarsi di una disciplina canonica per il suono delle campane a livello di diritto particolare diocesano. Nella Diocesi di Milano, la disciplina del suono delle campane è dettata dal *Decreto Arcivescovile 25 novembre 1984 n. 2510*<sup>18</sup>.

È bene comunque precisare che nell'ipotesi di mancato rispetto delle disposizioni diocesane, il superamento del limite della normale tollerabilità va valutato tenendo sempre presenti i diversi criteri dettati dall'art. 844 c.c., come sopra illustrati: le condizioni dei luoghi, la rumorosità di fondo, il temperamento con le "esigenze religiose", che potrebbero essere assimilate all'ipotesi normativa delle esigenze della produzione<sup>19</sup>, la priorità nell'uso.

Il rilievo posto dalla giurisprudenza sulle tradizioni e consuetudini locali potrebbe infine essere utile per legittimare il tradizionale uso delle campane per scandire le ore dell'orologio, tenendo tuttavia presente il mutato contesto sociale<sup>20</sup>. Se l'orologio campanario è di proprietà o a diverso titolo utilizzato dal comune è bene prevedere una convenzione in cui si sollevi la parrocchia da ogni responsabilità connessa all'uso delle campane per l'orologio, attribuendola al comune stesso.

---

<sup>17</sup> Così Cass., sez. I pen, 23 febbraio 1993.

<sup>18</sup> Il testo si trova pubblicato in Appendice al Sinodo 47°, pag. 539, al quale si rimanda.

<sup>19</sup> In tal senso si è espressa Pretura Mantova 16 agosto 1991, cit., secondo la quale "nel giudizio sulla normale tollerabilità ex art. 844 c.c. di immissioni acustiche provocate dall'uso di campane a scopo di culto, va effettuato, in estensione dal comma 2 di tale articolo, un equo temperamento tra le ragioni della proprietà e le esigenze della vita religiosa".

<sup>20</sup> Il rintocco delle ore da parte delle campane si giustificava in una società povera e contadina, nella quale gli orologi non erano certo diffusi e comunque non leggibili da persone per lo più analfabete: per tale ragione si prevedevano forme di contribuzione da parte dei Comuni per la manutenzione e l'utilizzo dell'orologio campanario, nonché a volte la stessa proprietà comunale dell'orologio stesso.

## 2. PROFILI PUBBLICISTICI

La disciplina sull'inquinamento acustico è applicabile al suono delle campane?

Si tratta di chiarire se il suono delle campane possa essere qualificato come "rumore" ai sensi della L. n. 447/1995 e del D.P.C.M. 1 marzo 1991. In particolare, nell'allegato A di tale decreto il rumore ha la seguente accezione «*qualunque emissione sonora che provochi sull'uomo effetti indesiderati, disturbanti o dannosi o che determini un qualsiasi deterioramento qualitativo dell'ambiente*». Il suono delle campane per rientrare nel campo applicativo delle norme sull'inquinamento acustico deve allora poter essere ascrivibile tra i fenomeni acustici sgradevoli, indesiderati, e generalmente non accettati. Senonché detti caratteri sono difficilmente riscontrabili nel suono delle campane, il quale è corrispondente non solo a una consuetudine millenaria (le fonti canoniche lo definiscono "*perantiquus et probatissimus*") e da sempre accettata, ma altresì ad una pratica che risulta generalmente fortemente voluta dalla popolazione e che ha, intrinsecamente, indubbe connotazioni di pregio culturale e musicale.

Sull'applicabilità della normativa sull'inquinamento acustico si è espressa la giurisprudenza penale (nel contesto dell'applicabilità dell'art. 659, c. 2, c.p., che sanziona chi esercita una professione rumorosa contro le prescrizioni di legge o dell'autorità) e soprattutto quella amministrativa.

Per quanto riguarda la giurisprudenza penale si segnalano due pronunce.

La prima è la sentenza della *Corte di Appello di Milano, 9 giugno 1994 n. 2097*, la quale ha giudicato una controversia in cui il sindaco di un comune aveva ordinato al parroco di cessare l'uso delle campane, in quanto produttive di emissioni sonore superiori ai limiti del D.P.C.M. 1 marzo 1991 o, almeno di chiedere una preventiva autorizzazione. Il massimo giudice di merito ha dapprima osservato che, sia secondo il senso lessicale e il comune sentire, sia secondo le stesse fonti legislative, «*i rumori, tanto nella più precisa definizione lessicale, sono fenomeni acustici casuali, sgradevoli, fastidiosi, non musicali*» per pervenire quindi alla conclusione che «*ad essi non possono essere assimilati i suoni prodotti dalle campane di una chiesa*», avvalorando altresì tale conclusione con la considerazione che il D.P.C.M. 1 marzo 1991 si indirizza non alla generalità delle fonti sonore, ma alle sole emissioni di rumori provenienti da attività produttive, industriali o artigianali.

La seconda è la sentenza della *Corte di Cassazione, sez. I pen., 24 novembre 1995 n. 848*. Il giudice di legittimità, qualificando l'attività sacerdotale del Parroco come "professione", ha giudicato non ricorrente nella specie l'ipotesi di cui all'art. 659, c. 2, c.p., in quanto «*deve escludersi che essa sia*

*di per sé rumorosa, sia pure con riguardo al suono delle campane, finalizzato al richiamo dei fedeli al culto, in quanto lo scampanio rientra nelle consuetudini della vita della comunità, e costituisce fatto periodico e di breve durata, normalmente privo di intensità tale da porre problemi di disturbo delle occupazioni o del riposo delle persone».*

Ancor più interessanti sono le pronunce del giudice amministrativo, restate tuttavia a livello cautelare (ordinanze di sospensione) senza mai giungere, per quanto a nostra conoscenza, a decisioni di merito.

Si veda *T.A.R. Lombardia, sez. III, ordinanza 27 maggio 1994 n. 1609*, il quale ha escluso, nel caso di suono delle campane, che possa ricorrere il presupposto del “grave pericolo per l’incolumità pubblica”, cui l’art. 38, c. 2, della L. 8 giugno 1990 n. 142 subordina l’emanazione di ordinanze contingibili e urgenti da parte del sindaco, «*in considerazione – tra l’altro – del carattere tradizionale del fenomeno e della durata – estremamente circoscritta nell’arco giornaliero – delle sue manifestazioni*».

Si segnalano poi *T.A.R. Lombardia, sez. I, ordinanza 18 dicembre 1997 n. 4428* e *T.A.R. Lombardia, sez. I, ordinanza 25 gennaio 2000 n. 229*. Con la prima pronuncia il giudice ha sospeso un’ordinanza del sindaco, emessa sul presupposto del superamento dei limiti acustici consentiti, «*limitatamente all’uso delle campane quale modalità di annuncio delle celebrazioni religiose*». La seconda sospende un provvedimento del Sindaco inibitorio dell’utilizzo delle campane, in quanto produttive di rumori asseritamente superiori ai limiti previsti dal D.P.C.M. 1 marzo 1991 e dal locale regolamento di igiene. L’ordinanza del giudice amministrativo contiene una motivazione, che seppur succinta, è di notevole interesse: «*considerato che non si tratta di attività da regolamentare sotto il profilo invocato dal comune*». Vale a dire, se ben capiamo, che *il suono delle campane, purché a uso liturgico, non può essere soggetto alla normativa in materia di inquinamento acustico e di igiene*.

È abbastanza agevole rinvenire in tali decisioni del giudice amministrativo un’influenza dell’orientamento della giurisprudenza penale che, come abbiamo visto, considera il suono delle campane connesso all’esercizio del culto tutelato dalle norme concordatarie.

In definitiva, si tratta di fornire un’interpretazione della disciplina statale sull’inquinamento acustico costituzionalmente corretta, nel senso di considerare al di fuori del suo ambito di applicazione il suono delle campane, in quanto, trattandosi di espressione del libero esercizio del culto, è costituzionalmente tutelato dagli artt. 7 e 19 Cost. e garantito dalle norme concordatarie. Tale conclusione può e deve, a nostro parere, applicarsi a tutte le emissioni sonore (non solo al suono delle campane) espressione del libero esercizio anche di culti non cattolici, trovando anch’esso garan-

zia costituzionale negli artt. 8 e 19 Cost. e tutela nelle intese stipulate con lo Stato italiano<sup>21</sup>.

Si muove apparentemente su tale linea il Regolamento locale di igiene del Comune di Milano, il quale all'art. 2.7.5.2. sotto il titolo "Emissioni sonore da campane" testualmente recita: «*Le emissioni sonore da campane in deroga al DPCM 1.3.1991 sono di norma ammesse per ragioni di culto e per il tempo strettamente indispensabile, dalle ore 7.30 alle 22.00 nei giorni feriali e dalle 8.00 alle 22.00 nei giorni festivi nonché, limitatamente alle festività di Natale e Pasqua, anche in orario notturno*».

Senonché la norma, avendo natura derogatoria, implica il riconoscimento dell'applicabilità in via ordinaria della disciplina statale sull'inquinamento acustico al suono delle campane, salvo poi disporre per esso una deroga generale, peraltro di dubbia legittimità, non potendo un regolamento locale (né in ipotesi una legge regionale) derogare la normativa statale. Non solo. Nel fissare la deroga, il comune detta direttamente la regolamentazione del suono delle campane, compito che, come la giurisprudenza ha riconosciuto in applicazione dei principi costituzionali e concordatari, spetta alle autorità ecclesiastiche<sup>22</sup>.

Sarebbe stato invece più corretto richiamare i principi costituzionali e chiarire che, alla luce di essi, tutte le emissioni sonore connesse all'esercizio del culto cattolico e delle confessioni religiose firmatarie di intese con lo Stato si pongono al di fuori dell'ambito di applicabilità del regolamento di igiene e sono affidati all'autoregolamentazione delle competenti autorità religiose.

Si rileva da ultimo che quanto sopra detto è riferibile al suono delle campane e *non a diffusori acustici del suono registrato delle campane, di musica sacra e di celebrazioni liturgiche*: per esso si applica la normativa sui limiti acustici nonché la disciplina civile e penale come per qualsiasi altra fonte sonora<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Questa è la tesi autorevolmente sostenuta dall'Avv. Bassano Baroni del Foro di Milano nei ricorsi sfociati nelle pronunce cautelari citate nel testo e che condividiamo. Ci sia consentito qui ringraziare l'Avv. Baroni per la disponibilità nel fornirci il proprio autorevole parere nonché il materiale processuale e giurisprudenziale in suo possesso.

<sup>22</sup> Peraltro, la disciplina comunale "copia" quella del citato decreto dell'Arcivescovo di Milano 25 novembre 1984 n. 2510.

<sup>23</sup> Cf. Pret. Verona, 20 giugno 1984 in *Dir. eccl.*, 1984, II, 497. Si segnala inoltre una recente sentenza della Suprema Corte di Cassazione (Cass., sez. I pen., 19 gennaio 2001 n. 443), secondo la quale «*sussiste l'illecito penale di cui all'art. 659, c. 1, c.p., nel caso di abituale diffusione, a mezzo di altoparlanti sistemati sul campanile di una chiesa, di rintocchi di campane e di altre emissioni sonore connesse allo svolgimento di funzioni religiose, con il superamento dei limiti di accettabilità fissati dal D.P.C.M. 11 novembre 1997*».

## SUONI E RUMORI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ ORATORIANA

di Alberto Fedeli

Il presente articolo tenta di affrontare la questione delle emissioni sonore o rumorose connesse allo svolgimento dell'attività oratoriana<sup>1</sup>, fonte purtroppo, come nel caso del suono delle campane, di controversie e contestazioni sempre più frequenti.

Come per il suono delle campane, anche per i suoni e i rumori provenienti dall'oratorio possono venire in rilievo l'art. 844 c.c., l'art. 659 c.p., nonché la disciplina pubblicistica sull'inquinamento acustico<sup>2</sup>.

Sono a noi note solo due pronunce giurisprudenziali applicabili al caso qui trattato, di cui solo una si occupa esplicitamente di rumori connessi ad attività di gioco svolta in oratorio<sup>3</sup>. Pertanto, allo stato, non possiamo che limitarci a fornire solo iniziali riflessioni e indicazioni, suscettibili di modifiche e integrazioni, alla luce dei pronunciamenti, tanto giurisprudenziali che dottrinari, che potranno in futuro intervenire sulla questione.

Le due citate sentenze tendono a considerare l'attività oratoriana e quella ludica in genere non diversamente da qualsiasi altra attività che può provocare rumori molesti. Si applicano allora i criteri previsti dall'art. 844 c.c., così come integrati dalla giurisprudenza, per determinare il limite della normale tollerabilità: condizione dei luoghi, momento temporale di propagazione del rumore, consuetudini, comparazione con il rumore di fondo, priorità nell'uso (per cui se l'abitazione del vicino è stata realizzata in prossimità dell'oratorio preesistente, dove già si svolgeva l'attività contestata, la normale tollerabilità deve essere valutata con minor rigore), ecc.<sup>4</sup>.

Si potrebbe tuttavia tentare di conferire una qualche rilevanza alla specificità propria dell'attività oratoriana, che è insieme attività pastorale (di formazione cristiana dei giovani) e di rilievo sociale (di aggregazione giovanile).

Sotto il primo aspetto, pensiamo che potrebbe assumere rilievo nel

---

<sup>1</sup> Ci si riferirà in questa sede alla sola attività specifica dell'oratorio e non ad altre manifestazioni, ancorché svolte nelle strutture oratoriane (feste patronali, eventi sportivi o spettacolistici eccezionali, ecc.).

<sup>2</sup> Si rimanda all'illustrazione della normativa svolta nell'articolo *Il suono delle campane* pubblicato in questo numero (pagg. ....).

<sup>3</sup> Si tratta della sentenza del Giudice di Pace di Modena, 16.3.2000 n. 145, commentato da C. Fusco, in *L'Amico del Clero*, 8, 2000, 587 ss. L'altra sentenza è Cass., sez. I pen., 5.3.1998, n. 3769, che si pronuncia su rumori derivanti da attività ludica in genere.

<sup>4</sup> Cf. *Il suono delle campane*, cit., pagg.....

nostro caso la tutela offerta dall'art. 2 dell'Accordo di revisione del concordato che garantisce alla Chiesa Cattolica, tra l'altro, «*la piena libertà di svolgere la sua missione pastorale, educativa e caritativa, di evangelizzazione e di santificazione*». Orbene, l'attività svolta dai e per i ragazzi in oratorio rientra, crediamo, a pieno titolo nella missione pastorale ed educativa della Chiesa nei confronti dei giovani. Anzi, nella diocesi ambrosiana e in molte diocesi soprattutto del nord Italia la pastorale giovanile si attua tradizionalmente attraverso lo strumento dell'oratorio, ossia con lo svolgimento, sotto la guida di una comunità di educatori, di attività non solo catechetiche ma anche sportive e di svago, secondo il metodo e lo stile dell'animazione e l'utilizzo del gioco come mezzo educativo. Il Sinodo 47° ha infatti precisato che «*strumento privilegiato e prioritario con cui svolgere l'impegno educativo della parrocchia nei confronti di tutta la popolazione giovanile è l'oratorio*».

Sicché, non ci pare così improbabile che la giurisprudenza possa arrivare ad applicare i principi già espressi in materia di suono delle campane, anche al caso di suoni o rumori connessi all'esercizio dell'attività educativa oratoriana, considerando applicabile anche a tale attività la tutela concordataria e dunque costituzionale (art. 7 Cost.), conferendo rilievo all'autonoma regolamentazione delle autorità ecclesiastiche.

In ogni caso, come abbiamo già avuto modo di rilevare nel citato articolo sul suono delle campane, nel valutare il rispetto del limite della normale tollerabilità assumono rilievo le consuetudini e le tradizioni, che nel nostro caso (e almeno con riferimento alla diocesi ambrosiana e alle diocesi della Lombardia e delle altre regioni settentrionali) sono nel senso di una diffusa e pacifica accettazione, se non apprezzamento, delle attività svolte in oratorio. Inoltre, come detto, l'attività oratoriana, oltre all'alto valore educativo e pastorale, rappresenta per la comunità civile un indubbio servizio di rilevanza sociale.

Tale funzione sociale è espressamente riconosciuta della Regione Lombardia. Si vedano in proposito:

- il Documento di Programmazione economico finanziaria 1998-2000 della Regione Lombardia (DGR 15 ottobre 1997 n. VI/716), nel quale si indica, tra gli obiettivi del Progetto strategico dell'area dei minori, «*il contrasto dei processi di emarginazione sociale, disagio e devianza in ambito minorile, adolescenziale e giovanile*» attraverso «*l'incremento quanti/qualitativo dei centri di aggregazione giovanile sul territorio, tenendo presenti le realtà culturalmente e storicamente radicate quali ad esempio gli oratori*»;
- gli Indirizzi generali del Piano socio assistenziale regionale 1998/2000 (DGR 24 luglio 1998 n. 6/37586), i quali con riferimento ai minori si afferma che «*devono trovare riconoscimento e sostegno tutte quelle agenzie con finalità aggregative e formative (oratori, associazioni, gruppi organizzati...)*»;

- il Protocollo d’Intesa tra la Regione Lombardia e le singole diocesi lombarde, tra cui quella di Milano, in data 14 dicembre 1999, con il quale «*la Regione Lombardia riconosce la funzione educativa e sociale svolta dall’ente Parrocchia mediante l’Oratorio, che costituisce uno dei soggetti sociali ed educativi della comunità locale, finalizzato alla promozione, accompagnamento, supporto della crescita armonica dei ragazzi, adolescenti e giovani che vi accedono spontaneamente*» (art. 2).

È ben vero che siffatto riconoscimento pubblico, che si sta diffondendo anche in altre regioni (ad es. Lazio e Piemonte) non determina sul piano civile l’automatica liceità di immissioni rumorose provenienti dall’attività oratoriana. Si vuole tuttavia dire che nel valutare la normale tollerabilità occorre aver riguardo anche al ruolo sociale dell’attività svolta in loco. Ciò potrebbe rilevare nel momento in cui si valuta la «*condizione dei luoghi*» (art. 844, c. 1, c.c.), la quale va intesa «*nel duplice senso di natura geofisica e di destinazione sociale della zona*»<sup>5</sup>, e quando si effettua il giudizio comparativo tra le esigenze della proprietà e quelle della produzione (art. 844, c. 2, c.c.), assimilando a quest’ultima la prestazione di servizi di rilevanza sociale.

In ambito penale tuttavia si deve dar atto di un orientamento restrittivo, secondo il quale le «*attività ludiche, ..., anche se svolte sistematicamente e ispirate a principi di cooperazione o di volontariato*» devono essere considerate alla stregua di qualsiasi altra attività rumorosa<sup>6</sup>.

In conclusione si suggeriscono di seguito alcune regole precauzionali da tener presenti per evitare spiacevoli contenziosi.

- 1) Occorre anzitutto verificare se il comune in cui ha sede l’oratorio ha adottato una regolamentazione di prevenzione dell’inquinamento acustico, disciplinando, con la fissazione di orari e la prescrizione di limiti e cautele, lo svolgimento delle tipologie di attività a cui possono essere ricondotte quelle dell’oratorio<sup>7</sup>: alle prescrizioni comunali occorrerà ovviamente attenersi. È consigliabile che ciascuna parrocchia adotti comunque un proprio *regolamento* sugli orari e sulle modalità dell’attività svolta in oratorio, per lo meno di quella che si svolge più in prossimità di civili abitazioni, dandone adeguata pubblicità, ad esempio con la sua affissione nella ba-

---

<sup>5</sup> Tribunale Napoli 22.2.1993: può assumere cioè rilievo, ad esempio, la circostanza che la zona sia urbanisticamente destinata ad attrezzature pubbliche e religiose.

<sup>6</sup> Cass., sez. I pen., n. 3769/1998, cit.: la conseguenza del principio è l’applicabilità del più rigoroso trattamento penale delle attività ludiche rispetto alle attività professionali o imprenditoriali rumorose: le prime sanzionate dal comma 1 dell’art. 659 c.p., dove si prevede anche l’arresto, le seconde dal comma 2, che prevede solo l’ammenda.

<sup>7</sup> Ai sensi dell’art. 6, c. 1, lett. e, della L. 26.10.1995 n. 447, i comuni devono adottare un regolamento per l’attuazione della disciplina statale e regionale per la tutela dall’inquinamento acustico. Si tratta di un apposito regolamento; in qualche caso però possono ritrovarsi norme di prevenzione dell’inquinamento acustico nei regolamenti locali di igiene.



checa degli avvisi normalmente presente in oratorio. Riteniamo infatti che tale autoregolamentazione sia opportuna anche nel caso in cui sussista un regolamento comunale sull'inquinamento acustico, al fine di attuarlo e integrarlo con riferimento alla specifica attività oratoriana e alla situazione della zona. Se invece il regolamento comunale mancasse l'autoregolamentazione diviene, a nostro parere, non solo opportuna ma indispensabile, perché è il modo migliore e più efficace per prevenire eventuali contestazioni o per reagire efficacemente alle stesse: con il regolamento si dimostra infatti la serietà con cui la parrocchia si assume responsabilmente il rispetto della quiete altrui, contenendo l'attività in precisi limiti temporali e modali.

A tal proposito si deve infatti tener conto di un precedente giurisprudenziale, nel quale il giudice, riconoscendo l'intollerabilità di rumori provenienti dall'oratorio (o, meglio, dal campo di calcetto posto nelle vicinanze dell'abitazione dei vicini ritenutisi lesi dai rumori), ha condannato la parrocchia al rispetto di determinati orari per lo svolgimento del gioco in quel campo, orari stabiliti dallo stesso giudice<sup>8</sup>: va da sé che se tale regolamento fosse stato già adottato dalla parrocchia sarebbe stato più facile risolvere la contesa.

- 2) Si dovrebbe poi prevedere che le attività di gioco si svolgano lontano dal confine con abitazioni private o, se ciò non fosse possibile, si dovrebbero quantomeno adottare, se del caso, le necessarie cautele e predisporre gli opportuni accorgimenti tecnici (ad esempio, insonorizzazione dei cesti di palla canestro).
- 3) Per rispettare la normativa sull'inquinamento acustico – con riferimento non tanto agli schiamazzi dei ragazzi (che difficilmente possono essere tali da superare i limiti previsti) quanto ad esempio per l'utilizzo di strumenti di diffusione sonora (megafono e altoparlanti) – potrebbe essere opportuno premunirsi facendo certificare dai competenti organi dell'ASL il rispetto dei limiti di emissione sonora degli strumenti utilizzati.
- 4) Infine, nel caso di singole e specifiche manifestazioni che si prevedono particolarmente rumorose (ad esempio tornei, concerti e spettacoli, ecc.) in relazione alle condizioni di tempo (in orari serali e notturni) e di luogo (svolgimento in prossimità di civili abitazioni), è possibile richiedere, come prevede la legge, un'autorizzazione in deroga ai limiti acustici stabiliti<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> E' il già citato Giudice di Pace di Modena, 16.3.2000 n. 145. In quell'occasione il giudice dispose che il campo di calcetto fosse utilizzato esclusivamente nei seguenti orari: dalle ore 10 alle 12 e dalle ore 15 alle 17 (d'estate dalle ore 17.30 alle 19.30) di tutti i giorni; dalle ore 21 alle 23 per due giorni alla settimana; dalle ore 21 alle 23 per un'intera settimana in occasione del torneo annuale di calcetto.

<sup>9</sup> L'art. 6, c. 1, lett. h) della legge quadro n. 447/1995 conferisce infatti ai comuni il potere di rilasciare autorizzazioni in deroga ai limiti previsti "per lo svolgimento di attività temporanee e di manifestazioni in luogo pubblico o aperto al pubblico e per spettacoli a carattere temporaneo ovvero mobile, nel rispetto delle prescrizioni indicate dal comune stesso": Le norme attuative della disposizione sono contenute nei regolamenti comunali.

## CONCESSIONI E LOCAZIONI DI BENI IMMOBILI DEMANIALI

di don Carlo Azzimonti

Recenti provvedimenti legislativi hanno modificato la disciplina relativa alle alienazioni di beni immobili del demanio storico e artistico come pure quella riguardante le concessioni e locazioni di beni immobili rispettivamente demaniali o patrimoniali dello Stato.

Nell'insieme di tali normative si segnalano alcune disposizioni che riguardano gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in generale o che hanno come specifici destinatari gli ordini religiosi o ancora che prendono in considerazione la concessione di beni, appartenenti allo Stato e adibiti a luoghi di culto, con le relative pertinenze, attualmente in uso agli enti ecclesiastici. Si tratta di norme abbastanza disomogenee tra loro ma accomunate dal riguardare comunque beni riferibili, *latu sensu*, al demanio pubblico. Prima di addentrarci nell'esame delle diverse fattispecie normative, analizzate secondo il particolare interesse e la prospettiva propria dell'amministratore di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, occorre precisare che cosa si intende quando si parla di demanio, nelle sue diverse aggettivazioni, nonché di beni demaniali o patrimoniali dello Stato.

Con il termine di *demanio pubblico* si designano le diverse categorie di beni demaniali dello Stato, come indicate nell'art. 822 del codice civile, ovvero delle regioni ex art. 119 della Costituzione o degli altri enti pubblici territoriali (cfr. 824 c.c.). A sua volta il demanio pubblico può distinguersi in demanio *idrico* (fiumi, laghi, canali), *marittimo* (lido del mare, spiaggia, porti, foci di fiumi), *militare* (opere destinate alla difesa nazionale) e *storico-artistico* (beni culturali).

I *beni demaniali* sono dunque quei beni immobili o universalità di beni mobili appartenenti ad un ente pubblico territoriale (Stato, regioni, province, comuni) che, per natura o per espressa disposizione di legge, servono a soddisfare bisogni collettivi in modo diretto. Pertanto tali beni sono sottoposti ad un regime giuridico particolare e a speciali vincoli.

Infine i *beni patrimoniali* dello Stato sono quei beni di proprietà dello Stato e degli altri enti pubblici territoriali che, pur essendo preordinati al soddisfacimento, in modo diretto, del pubblico interesse, non rivestono tuttavia un carattere tale da richiedere l'assoggettamento al regime speciale dei beni demaniali. Dal momento però che sono vincolati ad una destinazione pubblica essi, in linea di massima, sono inalienabili «*se non nei modi stabiliti dalle leggi che li riguardano*» (art. 828 c.c.).

Ciò premesso esaminiamo le novità legislative più significative per quanto possono interessare gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

## **1. ALIENAZIONI DI BENI IMMOBILI DEL DEMANIO STORICO E ARTISTICO**

Con D.P.R. 7 settembre 2000, n. 283 pubblicato sulla G.U. del 13.10.2000 il Governo ha emanato il nuovo Regolamento per la disciplina delle alienazioni di beni immobili del demanio storico e artistico, in adempimento di quanto previsto dall'art. 32 della L. 23 dicembre 1998, n. 448 e nel rispetto dei criteri ivi stabiliti.

In sostanza il Regolamento prevede che «*i beni immobili di interesse storico e artistico di proprietà dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, costituenti il demanio artistico e storico a norma dell'articolo 822 del codice civile, non possono essere alienati e formare oggetto di diritti a favore di terzi, se non nei limiti e con le modalità stabiliti*» dal regolamento stesso (art. 1, c. 1).

Si dispone inoltre che anche il conferimento in concessione o l'utilizzazione, mediante convenzione, dei beni sopra indicati «*è autorizzata secondo la procedura stabilita*» dal regolamento (art.1, c. 2).

Il testo illustra quindi la procedura necessaria per addivenire all'alienazione da parte di Stato, regioni, province e comuni dei beni in oggetto; si ricorda, in primo luogo, che alcuni beni restano assolutamente inalienabili (ad es. i monumenti nazionali) anche se gli stessi possono essere dati in concessione a terzi o in uso mediante convenzione, secondo procedure parimenti precisate.

Il Regolamento disciplina analiticamente tutte le fasi della procedura, dall'individuazione dei beni alle misure da garantire onde assicurarne comunque la conservazione e la fruizione sino alla dettagliata articolazione del regime autorizzatorio e alla previsione dell'eventuale risoluzione del contratto di alienazione o della revoca della concessione o della risoluzione della convenzione d'uso.

Occorre ribadire che il Regolamento non riguarda in modo particolare gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, i quali possono essere coinvolti dalla normativa al pari di qualsiasi altro soggetto come possibili acquirenti o concessionari di beni immobili del demanio storico e artistico.

Vi è tuttavia una norma che potrebbe creare qualche dubbio interpretativo nel coordinamento con il T.U. sui beni culturali introdotto dal D.Lgs. 490/1999. Si tratta dell'art. 3 del D.P.R. 283/2000 ove si stabilisce che «*le regioni, le province, i comuni, trasmettono l'elenco degli immobili di loro proprietà realizzati almeno quarantacinque anni prima dell'entrata in vigore del presente regolamento*» al Soprintendente regionale al fine di predisporre gli

elenchi dei beni del demanio storico-artistico alienabili. L'indicazione dei 45 anni è dovuta, nel rispetto del criterio dei 50 anni previsto dal Testo Unico sui beni culturali, dalla disposizione dell'art. 32, c. 1, lett. e della L. 23 dicembre 1998 che ha previsto i criteri cui il Regolamento per le alienazioni di beni immobili di interesse storico e artistico di proprietà demaniale avrebbe dovuto attenersi. Tra questi criteri la lett. e del c. 1 dell'art. 32 prevedeva la previa *«individuazione, entro cinque anni dalla data di entrata in vigore del regolamento, da parte del Ministero per i beni e le attività culturali in collaborazione con gli enti interessati, dei beni immobili di interesse storico e artistico delle regioni, delle province e dei comuni»* alienabili. Affinché dunque il Ministero, o meglio oggi il Soprintendente regionale, possa definire l'elenco dei beni alienabili ed autorizzarne l'alienazione occorrono non meno di cinque anni, dall'inizio della procedura alla sua conclusione. Così i conti tornano: 45 + 5 = 50; nessuna novità rispetto al criterio dei 50 anni del T.U.

Da quanto sin qui detto si evince che in ordine agli enti ecclesiastici proprietari di immobili soggetti alla disciplina del Testo Unico sui beni culturali il Regolamento emanato con il D.P.R. 283/2000 non introduce alcuna novità se non per l'accenno contenuto nell'art. 21 alle persone giuridiche private senza fini di lucro.

Tale norma infatti stabilisce che *«nelle ipotesi di alienazione di beni appartenenti ai soggetti pubblici non titolari di demanio e alle persone giuridiche private senza fini di lucro, l'autorizzazione è concessa a norma degli articoli 8 e 10»*. Si tratta di una norma evidentemente fuori contesto rispetto ai soggetti presi in considerazione dal Regolamento e quindi estrinseca per la parte riferita alle persone giuridiche private senza fini di lucro che però, sia pure in modo incidentale e per via di rinvio, introduce novità di interesse per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che sono appunto persone giuridiche private senza fini di lucro. Le novità sono di segno diverso: l'una sicuramente positiva, l'altra quanto meno problematica.

Partiamo dalla novità positiva: l'applicazione della norma dovrebbe ridurre i tempi per l'ottenimento dell'autorizzazione ad alienare. Infatti secondo l'art. 9 del Regolamento (che probabilmente per una svista del legislatore non è stato citato nell'art. 21) il Soprintendente regionale (e non più il Ministero, cfr. art. 55 del D.Lgs. 490/1999) deve deliberare sulla richiesta di autorizzazione, per l'ipotesi disciplinata dall'art. 8, con provvedimento espresso nel termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza (salva la sospensione del termine prevista in casi determinati); il termine è definito perentorio dall'art. 20 del Regolamento medesimo.

Quanto all'aspetto di novità più problematico esso rimanda all'art. 10 in forza del quale si dispone, fra l'altro, che non può rilasciarsi l'autorizzazione *“qualora l'alienazione pregiudichi la conservazione, l'integrità e la fruizione pubblica del bene ovvero non sia garantita la compatibilità della destinazione*

*d'uso del bene con il suo carattere storico e artistico»*; questa prescrizione pare decisamente più restrittiva di quella, riferita alle persone giuridiche private senza fini di lucro, dettata dall'art. 55, c. 3 secondo periodo del D.Lgs. 490/1999, che limita la non concessione dell'autorizzazione al caso in cui derivi «un grave danno alla conservazione o al pubblico godimento dei beni».

Inoltre sempre l'art. 10 del D.P.R. 283/2000 stabilisce che l'autorizzazione ad alienare è data alle condizioni indicate nella richiesta ed approvate dal Soprintendente regionale; precisa inoltre che l'autorizzazione prescrive: «[...] b) la previsione, nel contratto di alienazione, della clausola risolutiva espressa di cui all'art. 11». Tale clausola comporta la risoluzione del contratto nel caso di inosservanza delle prescrizioni contenute nell'autorizzazione, il cui adempimento rappresenta pertanto l'obbligazione principale dell'acquirente. Ebbene tale prescrizione desta preoccupazione se si ritiene applicabile anche alle autorizzazioni ad alienare rilasciate alle persone giuridiche private senza fini di lucro, cioè agli enti ecclesiastici. Essa infatti aggraverebbe la posizione di tali enti, relativamente al disposto dell'art. 55 c. 3 del D. Lgs. 490/1999. Sembra pertanto auspicabile che il Ministero per i beni e le attività culturali precisi se la prescrizione di cui sopra debba intendersi estesa anche alle autorizzazioni ad alienare rilasciate alle persone giuridiche private senza fini di lucro.

## **2. CONCESSIONI E LOCAZIONI DI BENI IMMOBILI DEMANIALI E PATRIMONIALI DELLO STATO A FAVORE DI ORDINI RELIGIOSI ED ENTI ECCLESIASTICI**

Il D.P.R. 8 gennaio 2001, n. 41 pubblicato sulla G.U. del 9 marzo 2001 aggiunge un ulteriore tassello all'ampio mosaico della c.d. "riforma Bassanini", introducendo semplificazioni nella procedura per l'assegnazione in concessione o in locazione, rispettivamente dei beni demaniali e dei beni patrimoniali dello Stato, «*a favore di enti o istituti culturali, enti pubblici territoriali, aziende sanitarie locali, ordini religiosi ed enti ecclesiastici*», come recita la rubrica del decreto presidenziale. Di fatto la nuova normativa abroga alcune disposizioni della L. 11 luglio 1986, n. 390 già disciplinante la materia in oggetto e soprattutto il D.M. 25 febbraio 1987, pubblicato nella G.U. n. 80 del 6 aprile 1987, che fissava criteri e modalità procedurali per le concessioni e locazioni di cui sopra.

Presupposto comune per la concessione di beni immobili demaniali e per la locazione di beni immobili patrimoniali dello Stato è che essi non siano «*suscettibili neanche temporaneamente di utilizzazione per uso governativo*» (art. 1). La procedura prevede poi che la domanda, da presentare al competente Ufficio del territorio (fino a quando non entrerà in funzione

l'Agenzia del demanio), contenga (cfr. art 3, c. 1):

- a) i dati identificativi dell'immobile;
- b) l'oggetto delle attività da svolgere;
- c) le finalità di utilizzo;
- d) l'indicazione se si tratti di un immobile di interesse storico artistico (nel qual caso serve anche l'autorizzazione del Soprintendente regionale, cfr. art. 4, c. 2);
- e) l'indicazione dell'uso che si intende farne in funzione del perseguimento di interessi pubblici o perché risponda a rilevanti esigenze di pubblica utilità o ancora che assicuri un maggiore investimento per interventi di manutenzione o di valorizzazione del bene; queste indicazioni vengono prese in considerazione quando ci sono più domande per lo stesso immobile (cfr. art. 5, c. 1).

Spetta dunque all'Ufficio del territorio, fino a quando non sarà pienamente operativa la nuova Agenzia del demanio, verificare anzitutto che l'immobile non sia in grado di assolvere concrete e immediate esigenze governative (se l'immobile è ubicato nell'area metropolitana di Roma l'ufficio chiederà anche il nullaosta all'ufficio per Roma Capitale, cfr. art. 3, c. 3). Entro 60 giorni dalla domanda, l'Ufficio comunica l'esito degli accertamenti compiuti agli interessati e al responsabile del procedimento (cfr. art. 3, c. 4). Quest'ultimo, entro sessanta giorni dalla comunicazione delle verifiche, comunica al direttore del Territorio una proposta motivata con durata della concessione o della locazione, canone e scopi per i quali l'immobile viene concesso (cfr. art. 4, c. 4). Entro altri quindici giorni il direttore stipula i contratti (cfr. art. 4, c. 5); trascorso inutilmente questo termine, la proposta si intende rifiutata (cfr. art. 4, c. 6). In caso invece di esito positivo, cioè di stipula del contratto, lo stesso è sottoposto all'approvazione del direttore compartimentale, che provvede entro sessanta giorni; trascorso il termine, scatta il silenzio-assenso, ossia l'approvazione si intende concessa (cfr. art. 2, c. 2).

Quindi, nell'ipotesi di durata massima del procedimento, la proposta viene accolta o rifiutata al massimo entro 195 giorni.

Quanto alla durata della concessione, di norma essa non durerà più di sei anni e, in ogni caso, non oltre diciannove (cfr. art. 7, c. 1). Il canone annuo «è stabilito in misura non superiore al 10 per cento del valore determinato dall'Ufficio del territorio competente sulla base dei valori locativi in comune commercio» (art. 7, c. 2) ed aumentato ogni anno in base all'indice ISTAT. E' previsto un deposito cauzionale pari a due annualità di canone (cfr. art. 7, c. 7) mentre è vietata la sub-concessione, pena la decadenza della concessione stessa (cfr. art. 7, c. 4). Con Decreto ministeriale, da emanarsi entro il 24 luglio 2001, saranno definiti modalità di pagamento e schemi contrattuali, relativi al rapporto di concessione, differenziati per categorie o tipologie di immobili (cfr. art. 7, c. 8). In caso di necessità, ossia per «*sopravvenienza di esigenze di ca-*

*rattere governativo» l'amministrazione pubblica può procedere, con preavviso di sei mesi, alla «revoca della concessione», salvo rimborso «per le eventuali migliorie previamente concordate ed apportate» (art. 7, c. 5). Allo scadere della concessione poi «le addizioni e le migliorie apportate all'immobile sono di diritto acquisite gratuitamente alla proprietà dello Stato» (art. 7, c. 6).*

*La violazione «degli obblighi del rapporto di concessione comporta la revoca della concessione stessa» (art. 7, c. 9).*

Quanto alla locazione dei beni patrimoniali dello Stato valgono le stesse regole, ma per il deposito cauzionale basta un'annualità di canone e solo per i contratti di durata superiore ai nove anni. Per quanto poi non previsto dal D.P.R. in esame, e nella misura in cui siano compatibili con la disciplina speciale esaminata, si applicano le vigenti leggi di diritto comune sulla locazione (cfr. art. 8). Per assicurare la corretta applicazione del Regolamento si prevede, con cadenza almeno triennale, la realizzazione di verifiche periodiche volte ad accertare che gli immobili, concessi o locati, siano effettivamente destinati alle finalità pattuite e siano adeguatamente mantenuti (cfr. art. 9, c. 2).

Da ultimo occorre segnalare che la nuova normativa contenuta nel Regolamento emanato con il D.P.R. 41/2001 va integrata con la L. 390/1986 nelle disposizioni tuttora vigenti. Così, in particolare, in forza del c. secondo dell'art. 1 della L. 390/1986 le concessioni e le locazioni dei beni oggetto del Regolamento considerato *«devono prevedere l'assunzione, da parte del concessionario o locatario, degli oneri della manutenzione ordinaria e straordinaria, salvo, per quest'ultima, che lo Stato ritenga necessario provvedervi direttamente, nonché degli oneri, delle contribuzioni e degli obblighi di qualsiasi natura gravanti sull'immobile. Qualora l'immobile oggetto della concessione faccia parte del demanio artistico, storico o archeologico, le opere di ordinaria e straordinaria manutenzione, devono essere eseguite secondo le prescrizioni delle competenti soprintendenze»*. Va altresì ribadito che *“l'utilizzo dei beni per fini diversi da quelli per i quali è stata assentita la concessione o stipulata la locazione, ne determina rispettivamente la decadenza o la risoluzione»* (art. 1, c. 6).

In forza del rimando contenuto nell'art. 1 del D.P.R. 41/2001 all'art. 1, cc. 1 e 7 e all'art. 2, c. 2 della L. 390/1986 e a causa dell'abrogazione integrale del D.M. 25 febbraio 1987 riteniamo meno vincolante, per gli enti ecclesiastici e gli ordini religiosi, quanto alla durata della concessione, l'indicazione dei sei anni stabilita dal nuovo Regolamento mentre vale, in ogni caso, il limite massimo che non può superare i diciannove anni. Ancora quanto alla determinazione del canone, sicuramente per le concessioni *«a favore di ordini religiosi, di immobili statali che fanno parte del demanio artistico, storico o archeologico, anche ai fini della loro custodia, costituenti abbazie, certose e monasteri»* è tuttora valido il limite minimo *«non inferiore a lire centomila»*, come previsto dal c. 7 dell'art. 1 della L. 390/1986, fermo restando che le concessioni possono essere assentite solo per *«l'esercizio esclusivo di at-*

*tività religiosa, di assistenza, di beneficenza o comunque connessa con le prescrizioni di regole monastiche» (art. 1, c. 7).*

Analogamente, per quanto riguarda la durata e l'ammontare (minimo) del canone annuo ricognitorio, riteniamo che quanto affermato nel paragrafo precedente valga anche per la concessione o la locazione di beni immobili demaniali o patrimoniali dello Stato *«in favore di enti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, della Chiesa cattolica e delle altre confessioni religiose i cui rapporti con lo Stato siano regolati per legge sulla base delle intese di cui all'art. 8 della Costituzione»*, sebbene ciò non emerga con assoluta chiarezza dal combinato disposto del D.P.R. 41/2001 con la L. 390/1986.

### **3. CONCESSIONE DI BENI IMMOBILI DELLO STATO, ADIBITI A LUOGHI DI CULTO, GIÀ IN USO AGLI ENTI ECCLESIASTICI**

L'ultima innovazione legislativa che prendiamo in esame si rinviene nella L. 2 aprile 2001, n. 136 pubblicata sulla G.U. del 20 aprile 2001 e destinata a disciplinare la dismissione di beni o complessi immobiliari del patrimonio dello Stato, al fine di promuoverne la miglior valorizzazione ed il miglior utilizzo, in base a progetti di sviluppo adeguatamente precisati.

Il c. 4 dell'art. 2 della L. 136/2001 stabilisce che *«i beni immobili appartenenti allo Stato, adibiti a luoghi di culto, con le relative pertinenze, in uso agli enti ecclesiastici, sono agli stessi concessi gratuitamente al medesimo titolo e senza applicazione di tributi»*. Si precisa inoltre che *«le spese di manutenzione, ordinaria e straordinaria, degli immobili concessi in uso gratuito sono a carico degli enti ecclesiastici beneficiari»*.

Con un regolamento ancora da emanare verranno individuate le modalità di concessione in uso dei beni in oggetto e di revoca della stessa in favore dello Stato.

Si tratta di una norma che permetterà di regolarizzare, non appena sarà disponibile il decreto attuativo, situazioni antiche di edifici di culto di proprietà statale, già sottratti al patrimonio della Chiesa dalle varie "leggi eversive", ma poi nuovamente affidati ad enti ecclesiastici e da questi conservati all'esercizio del culto o anche la posizione di edifici di culto costruiti da enti pubblici (per es. nell'ambito di interventi di bonifica) e poi confluiti nel demanio dello Stato. Rispetto alle diverse tipologie, più sopra esaminate, di immobili demaniali dati in concessione o in locazione agli enti ecclesiastici questa fattispecie è senz'altro la più vantaggiosa. Non si dimentichi che oltre agli edifici di culto la norma riguarda anche le loro pertinenze (canoniche, oratori).

Il testo in esame si preoccupa infine di ricordare che *«per gli immobili costituenti abbazie, certose e monasteri restano in ogni caso in vigore le disposizioni di cui all'art. 1 della L. 11 luglio 1986, n. 390»*, come modificato dal D.P.R. 8 gennaio 2001, n. 41 che già abbiamo considerato.



