

20 i Quaderni

I Quaderni

Bimestrale

n.20, marzo 2004

reg. Tribunale di Firenze

n. 4885 del 28/01/1999

Direttore Responsabile

Cristiana Guccinelli

*spedizione in abbonamento postale
art. 2 comma 20/c legge 662/96 FI*

Pubblicazione Periodica del

Centro Servizi Volontariato Toscana

A cura di

Stefano Raggianti



*Le dichiarazioni fiscali
degli Enti Non Profit*

*A cura di:
Stefano Raghianti*

Marzo 2004



INTRODUZIONE

L'argomento che questo breve lavoro tenta di affrontare, richiederebbe un numero di pagine ed uno spazio difficile da quantificare, ma di gran lunga superiore a quello effettivamente utilizzato. Le ragioni sono note e i volontari e gli addetti al settore ben lo sanno.

Questo lavoro è solo il tentativo di richiamare l'attenzione dei responsabili degli enti non commerciali sul tema: gli eventuali obblighi dichiarativi delle loro organizzazioni.

Per gli enti non profit, infatti, talvolta è persino complesso verificare l'esistenza o meno dei presupposti di imposta. In altri termini non sempre è agevole comprendere se vi sono obblighi oppure no ed eventualmente quali.

Questo breve manuale ha quindi questo semplice e umile scopo, senza evidentemente avere la pretesa di entrare nel merito delle singole dichiarazioni fiscali.

In quanto tale, esso ha anche la pretesa di rivolgersi alle realtà più piccole sotto il profilo economico e strutturale, dato che le realtà economicamente più rilevanti sono generalmente ben attrezzate da anni.

Chi, pur nel rispetto delle proprie finalità istituzionali, svolge in maniera continuativa ed organizzata attività economiche e commerciali di rilievo, si è dovuto nel tempo organizzare in proposito e non può avere dubbi sulla sussistenza o meno di determinati obblighi.

Chi, viceversa, pur svolgendo rilevanti attività con grandi meriti sotto il profilo sociale solo occasionalmente e marginalmente deve misurarsi con determinate problematiche, può non aver chiaro nemmeno il quadro complessivo di riferimento.

Il lettore tenga presente che è sempre più difficile, man man che passa il tempo, rendere semplici e chiari concetti che dovrebbero esserlo, ma che obiettivamente non lo sono.

STEFANO RAGGHIANI

CESE VS TROT

CAPITOLO 1 : LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

1.1 PRESUPPOSTI GENERALI

Gli enti non profit – sotto il profilo fiscale noti come enti non commerciali – cioè gli enti che non hanno come oggetto esclusivo o principale quello di lucro, possono essere soggetti passivi di imposta (e quindi obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi) nel caso in cui siano in possesso di redditi considerati tale in base alla normativa.

Viceversa, è del tutto evidente, non hanno alcun obbligo di dichiarazione dei redditi nel caso in cui non siano in possesso di redditi, nel senso inteso sempre dalla normativa tributaria.

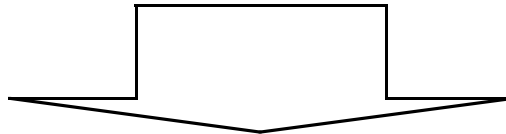
E' bene ribadire fin dai primi aspetti che la soggettività tributaria dell'ente non ha alcun rilievo in ordine al sorgere o meno degli obblighi dichiarativi. In altri termini, la circostanza di essere ente non commerciale piuttosto che organizzazione di volontariato ai sensi delle legge n. 266/91, oppure ONLUS ai sensi del decreto legislativo n. 460/97, non ha alcuna rilevanza in ordine all'obbligo o all'esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. L'obbligo o, viceversa, l'esonero dalla presentazione della dichiarazione non dipende dalla tipologia dell'ente, ma dal possesso o meno di redditi. Non è quindi possibile affermare che una determinata categoria di enti sia, in quanto tale e per ciò stesso, esonerata in via assoluta dalla presentazione di ogni e qualsiasi dichiarazione fiscale.

La situazione è, quindi, (quasi) del tutto analoga a quanto avviene per le persone fisiche le quali, se posseggono redditi hanno obblighi dichiarativi, mentre se non ne posseggono sono evidentemente esonerati. Per gli enti non profit, tuttavia, la situazione risulta in concreto assai più complicata, perché non è affatto semplice stabilire se vi è possesso o meno di redditi, specialmente per alcune categorie di questi redditi.

In modo particolare, la categoria del reddito di impresa, categoria di reddito di cui gli enti non commerciali possono essere titolari, presenta una serie molto articolata di problematiche per diverse ragioni: in primo luogo, gli enti non commerciali sono una insieme molto diversificato di soggetti, ai quali si applicano discipline talvolta assai diverse; secondariamente, la categoria del reddito di impresa per soggetti che strutturalmente imprese non sono, vede una applicazione concreta del tutto particolare e quindi con problemi non semplici.

ENTI NON COMMERCIALI

- enti di tipo associativo
- ONLUS
- organizzazioni volontariato
- associazioni sportive dilett.
- A.P.S.
- enti ecclesiastici
- altri enti pubblici e privati



POSSESSO DI REDDITO	NESSUN REDDITO POSSEDUTO
OBBLIGO DI DICHIARAZIONE	NESSUN OBBLIGO DI DICHIARAZIONE

Le categorie di reddito che l'ente non commerciale nel periodo di imposta può avere posseduto possono essere di varie categorie, tutte stabilite dalla legge. Nel nostro ordinamento vale il sostanziale principio della tipicità delle categorie di reddito; in altri termini, la legge definisce il concetto di reddito dopodiché o si è in possesso di una categoria prevista dalla legge, oppure significa che non siamo di fronte ad un reddito rilevante sotto il profilo fiscale.

La categorie di reddito sono:

REDDITI FONDIARI
REDDITI DI CAPITALE
REDDITI DI IMPRESA
REDDITI DIVERSI

E' opportuno precisare subito che le categorie di reddito fiscale maggiormente diffuse e che più frequentemente l'ente avrà, sono rappresentate dalla categoria dei redditi fondiari e del reddito di impresa. Per quanto non sia impossibile trovare enti in possesso anche delle ulteriori categorie, sulle quali pur ci soffermeremo, è evidente che la categoria dei redditi fondiari e di impresa sono quelli oggettivamente più diffusi.

E' infatti abbastanza frequente che un ente non commerciale sia proprietario di un bene immobile, magari la propria sede, oppure che nell'ambito delle proprie finalità istituzionali svolga una serie di attività tra

le quali rientrano anche attività considerate dalle disposizioni tributarie di natura commerciale e quindi fiscalmente rilevanti.

In sostanza, il reddito degli enti non commerciali si determina in maniera analoga a quanto avviene per le persone fisiche; per questi enti, a differenza di quanto avviene per gli enti commerciali e le società, non vi è una regola di attrazione generale al reddito di impresa. Il reddito complessivo è quindi determinato quale sommatoria dei singoli redditi, separatamente determinati ed ovviamente se ed in quanto esistenti e posseduti.

A seguito dell'introduzione della IRES (la nuova imposta sulle società che ha sostituito a partire dal 1° gennaio 2004 l'IRPEG), tale impostazione è rimasta inalterata e non ha subito, nel complesso, modifiche sostanziali. Modifiche di rilievo le troviamo eventualmente nella categoria del reddito di impresa.

REDDITI PREVISTI DAL TESTO UNICO
DELLE IMPOSTE DIRETTE
PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

REDDITI FONDIARI	Redditi provenienti dalla proprietà di terreni e fabbricati situati nel territorio dello stato, iscritti o iscrivibili nel catasto dei terreni o dei fabbricati
REDDITI DI CAPITALE	Redditi quali interessi ed altri proventi derivanti da mutui, prestiti, depositi nonché altre operazioni quali rendite, utili da partecipazioni in società, fidejussioni, che non siano già tassati alla fonte a titolo definitivo.
REDDITI DI IMPRESA	Redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali.
REDDITI DIVERSI	Categoria residuale di redditi, se non costituiscono redditi di capitale e se non conseguiti nell'esercizio di impresa, rappresentati da plusvalenze su cessioni di beni quali immobili, azioni e varie altre tipologie di reddito.



1.2. IRES IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

TESTO UNICO IMPOSTE DIRETTE DPR N. 917 DEL 22 DICEMBRE 1986

Dal 1 gennaio 2004 - e quindi a partire dalle dichiarazioni fiscali da presentare nell'anno 2005 -, gli enti non commerciali sono soggetti passivi dell' IRES (imposta sul reddito delle società) e non più dell'IRPEG (imposta sul reddito delle persone giuridiche) , imposta abolita a partire da tale data.

La norma di riferimento in ogni modo resta il TUIR (Testo unico delle imposte dirette) approvato con DPR nr. 971/1986. Infatti, la citata IRES è stata introdotta mediante modifica del ricordato TUIR. Per quanto la nuova imposta contenga evidentemente diverse e molteplici novità, i presupposti generali di imposta – sia oggettivi che soggettivi – e, di conseguenza, gli obblighi dichiarativi, non mutano in maniera radicale.



1.3. DEFINIZIONE DI ENTE NON COMMERCIALE

La natura di ente non commerciale , non sempre è di facile individuazione. A seguito della riforma introdotta con decr. lgs. n. 460 del 1997, decreto istitutivo tra l'altro delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, la definizione tributaria di ente non profit è profondamente mutata.

Gli enti non commerciali sono sempre infatti gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nello stato , che non hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Tuttavia, l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge o più probabilmente allo statuto e all'atto costitutivo se l'atto è stato redatto in forma di atto pubblico, scrittura privata autenticata o scrittura privata registrata. Prevede ancora la norma che per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare gli scopi primari indicati dalla legge ,dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Se quindi l'ente si dichiara senza scopo di lucro, ma l'attività essenziale per raggiungere il suo scopo è di natura commerciale, l'ente non potrà legittimamente qualificarsi come ente non commerciale.

E' un punto fondamentale della riforma del 1997 e sul quale è neces

sario richiamare l'attenzione di tutti: è infatti evidente che qualora l'ente non si qualificasse quale ente non commerciale, bensì quale ente commerciale, tutta l'impostazione complessiva –sotto il profilo tributario – muterebbe radicalmente. Criteri di determinazione della base imponibile, scritture contabili, obblighi dichiarativi muterebbero profondamente, con evidenti e palesi conseguenze.

Sotto questo aspetto quindi la forma con la quale è redatto lo statuto e l'atto costitutivo assumono grande rilievo. Per quanto non vi sia, in senso tecnico, alcun obbligo ma al più solo un onere, è assolutamente consigliabile che tali documenti siano redatti, quanto meno, nella forma di scrittura privata registrata.

**FORME DELL'ATTO COSTITUTIVO E STATUTO
AFFINCHE RILEVI AI FINI FISCALI**



ATTO PUBBLICO	SCRITTURA PRIVATA AUTENTICATA	SCRITTURA PRIVATA REGISTRATA
ATTO REDATTO MATERIALMENTE DAL NOTAIO	ATTO REDATTO DALLE PARTI E LA CUI SOTTOSCRIZIONE E' AUTENTICATA DAL NOTAIO	ATTO REDATTO DALLE PARTI E SOT- TOSCRITTO SENZA AUTENTICA MA REGI- STRATO PRESSO L'A- GENZIA DELLE ENTRATE

**SPESE DI REGISTRAZIONE DI ATTI COSTITUTIVI E STATUTI DEI
PRINCIPALI ENTI NON COMMERCIALI**

NATURA DELL'ENTE	IMPOSTA DI REGISTRO	IMPOSTA DI BOLLO
ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO ISCRITTE AI REGISTRI REGIONALI DI CUI ALLA LEGGE N. 266/91	ESENTE	ESENTE
ONLUS	129,11	ESENTE
ENTI ASSOCIATIVI	129,11	10,33 OGNI 100 RIGHE
APS	129,11	10,33 OGNI 100 RIGHE



**1.4. PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE
NON COMMERCIALE**

L'ente non commerciale deve continuamente verificare la propria natura, in quanto è possibile che nel tempo perda la sua originaria qualifica. Il problema si pone per gli enti che – oltre alla normale attività istituzionale – svolgono anche una attività di natura commerciale. Infatti, per effetto dell'art. 6 del decr. lgs. n. 460/97 è stato introdotto l'art. 109 bis (art 149 nel nuovo TUIR dopo l'introduzione dell'IRES) ; secondo tale disposizione l'ente che per un periodo di imposta svolge in via prevalente attività commerciale rispetto a quella non commerciale perde , con effetto dall'inizio del medesimo periodo di imposta , la natura di ente non commerciale.

Il medesimo articolo, contiene inoltre alcuni parametri indicativi del fatto che le attività commerciali sono diventate prevalenti rispetto a quelle non commerciali.

Per quanto la circolare n. 124/E del 12 maggio 1998 , paragrafo 1.3 , abbia chiarito che non sussiste nessuna automaticità tra superamento dei parametri e perdita della qualifica –potendo sempre l'ente dimostrare la sua natura -, il punto deve essere richiamato all'attenzione di tutti. In modo

particolare ciò che suscita perplessità è la disposizione in base alla quale la perdita della natura ha effetto dall'inizio del medesimo periodo di imposta nel quale si verifica e non per il futuro.

Ciò costringerebbe l'ente ad una complessa ricostruzione delle vicende pregresse che appare assai complicata .

E' quindi necessario monitorare continuamente la situazione ed evitare che la circostanza si verifichi.

Per quanto infatti la norma abbia una sua ragione comprensibile e condivisibile, la sua applicazione concreta appare non solo molto complessa, ma in alcuni casi anche iniqua.

1.5. I REDDITI FONDIARI

Sono titolari di redditi fondiari gli enti che detengono il possesso di terreni e fabbricati in base ad uno seguenti titoli giuridici :

- proprietà;
- enfiteusi;
- usufrutto;
- altri diritti reali.

In pratica gli enti non profit che sono proprietari di beni immobili, siano essi appunto terreni o fabbricati, sono titolari di redditi fondiari e quindi, di conseguenza, in linea generale interessati alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

I redditi fondiari possono dividersi in due grandi categorie:

- reddito dei terreni;
- reddito dei fabbricati.

A sua volta il reddito dei terreni si divide in:

- reddito dominicale;
- reddito fondiario;

REDDITI FONDIARI



REDDITI DEI TERRENI	REDDITI FABBRICATI
---------------------	--------------------

Il reddito dominicale dei terreni è determinato in base a tariffe d'estimo stabilite con decreto ministeriale. Il reddito dominicale è attribuito al proprietario per il solo fatto che questi è proprietario dal terreno e prescinde quindi da ogni valutazione in relazione all'effettivo reddito. Le tariffe d'estimo attribuiscono al terreno il reddito figurativo in funzione della qualità e classe del terreno stesso. In pratica, il dato è ricavabile dai documenti catastali.

Il reddito agrario, invece, è quello riferibile ad attività agricole poste in essere sul fondo. Per attività agricole si intende sia le attività dirette alla coltivazione del fondo ed alla silvicoltura, sia l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, oltre ad alcune altre attività descritte dalla legge stessa.

La legge, nel definire l'attività agricola, pone alcuni limiti estremamente importanti da verificare: oltrepassati tali limiti, infatti, la parte di reddito eccedente assume in linea generale la natura di reddito di impresa, con la conseguenza che tutte le regole di determinazione della base imponibile mutano radicalmente. Anche il reddito agrario è determinato applicando tariffe d'estimo secondo le disposizioni catastali. La legge stabilisce poi ulteriori regole applicabili sia in caso di mancata coltivazione, sia di riduzione delle coltivazioni per eventi naturali sia in caso di allevamento di animali.

Il reddito dei fabbricati può essere determinato o catastalmente o, per i fabbricati concessi in locazione a terzi, facendo riferimento al maggiore tra rendita catastale e reddito effettivo contrattualmente convenuto, ridotto del 15 % a titolo di spese forfetarie. Valgono poi regole particolari in caso di contratti di locazione concordati o convenzionali nonché altre particolari regole .

Si ricorda che non sono produttivi di reddito fondiario alcuni immobili, tra i quali ricordiamo :

- immobili strumentali sia per natura che per destinazione;
 - immobili e loro pertinenze destinati all'esercizio del culto a meno che non siano locati;
 - unità immobiliari per le quali siano state rilasciate autorizzazioni, licenze e simili;
 - gli immobili completamente adibiti a sedi aperte al pubblico di musei biblioteche archivi cineteche emeroteche quando al possessore non derivi alcun reddito.
-

DETERMINAZIONE DEI REDDITI



REDDITI DEI FABBRICATI	REDDITI DEI FABBRICATI
<p>UTILIZZATI DAL PROPRIETARIO: mediante rendita catastale rivaluta ai sensi di legge;</p> <p>LOCATI: importo maggiore tra rendita catastale rivalutata ai sensi di legge e canone di locazione contrattualmente stabilito ridotto del 15 %;</p>	<p>DOMINICALE: applicazione tariffe d'estimo stabilite con DM;</p> <p>AGRARIO : mediante applicazione tariffe d'estimo catastalmente stabilite;</p>



**1.6. IMMOBILI STRUMENTALI DELLE ONLUS E DEGLI ENTI
NON COMMERCIALI
CIRCOLARE 28 DICEMBRE 1999 NR. 244/E**

Con la segnalata circolare sono stati forniti chiarimenti in ordine alla tassazione degli immobili delle ONLUS utilizzati nelle attività istituzionali che, come noto, sono attività considerate non commerciali. Come anche sopra ricordato, infatti, gli immobili strumentali per natura o per destinazione non si considerano produttivi di reddito fondiario, in quanto attratti a reddito di impresa. Con interpretazione assai discutibile, ma mai rettificata, la circolare in esame afferma che, poiché tali immobili non sono relativi ad attività commerciali, si devono considerare autonomamente produttivi di reddito fondiario e quindi – in sostanza – tassabili in base a tale categoria di reddito. In altri termini, se una ONLUS è proprietaria di un immobile utilizzato nello svolgimento di una attività istituzionale elencata nell'art 10 del decr. lgs. nr. 460/97, tale attività si considera non commerciale; tuttavia, proprio in conseguenza di questa disposizione il fabbricato si deve considerare produttivo di reddito fondiario.

Considerazioni analoghe possono valere per tutti gli enti non commerciali che utilizzano la propria sede solo per attività istituzionali o comunque attività non commerciali.

Tale interpretazione ha evidenti effetti anche relativamente agli obblighi dichiarativi, facendo in linea di principio scattare l'obbligo conseguente.

Per quanto il punto sia alquanto discutibile e l'interpretazione in parte non condivisibile, la circolare citata illustra l'orientamento dell'amministrazione finanziaria, per ora non modificato.

La rilevante agevolazione in materia di reddito di impresa per le ONLUS è quindi parzialmente attenuata dalla citata interpretazione.

1.7. I REDDITI DI CAPITALE

I redditi di capitale sono costituiti da una serie piuttosto ampia di redditi che, in sostanza, derivano appunto dall'impiego di capitali. A titolo di esempio troviamo in questa categoria:

- interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi, conti correnti;
- rendite perpetue e compensi per prestazioni di fidejussioni;
- utili derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti ad IRPEG (dal 2004 ad IRES).

Come noto, molte tipologie di questi redditi, sono tuttavia tassati alla fonte a titolo di imposta definitiva dal sostituto di imposta. Così gli interessi su conto corrente postale e bancario, nonché cedole e interessi su molte categorie di titoli pubblici e privati risultano tassati alla fonte a titolo definitivo e non comportano conseguentemente alcun obbligo né formale né sostanziale. Tuttavia, non è ovviamente impossibile che un ente, nell'esercizio delle sue finalità generali, si trovi a percepire tale categoria reddituale. Si pensi ad esempio, al caso di un ente non commerciale che acquisti la partecipazione e il controllo di una società di capitali (SRL SPA) al fine di svolgere tramite tale società attività di tipo commerciale e percepisca da questa, un dividendo.

Così in caso di diritto a ricevere in perpetuo la prestazione periodica in denaro quale corrispettivo.

Occorre quindi valutare con attenzione l'ipotesi, come abbiamo detto non frequentissima, di possedere magari occasionalmente tale categoria di reddito.

TASSAZIONE DEI
DIVIDENDI POSSEDUTI
NON NELL'ESERCIZIO DI
IMPRESA
PARTECIPAZIONI
QUALIFICATE

REGIME IRPEG	REGIME IRES
<p>Tassati al 100% , ma ai percettori di utili spettava un credito di imposta pari al 51,51% -cioè pari a 34/66 – dell'importo degli utili stessi. In pratica l'imposta pagata dalla società (34 %di di IRPEG) è riconosciuta in diminuzione dell'imposta pagata da chi percepisce gli utili. Lo scopo, come noto, era quello di evitare la doppia imposizione, cioè evitare che sulla medesima somma società e soci pagassero le imposte. Regole particolari valgono in caso di utili per i quali spetta un credito di imposta limitato nonché in caso di distribuzione di utili che per disposizione di legge erano esenti da IRPEG.</p>	<p>Tassati al 5 % , cioè con abbattimento del 95 %, senza più diritto ad alcun credito di imposta. Il nuovo regime tende ad uniformarsi a quello europeo ed esclude quindi il meccanismo del credito di imposta al fine di uniformare dividendi percepiti da soggetti residenti nello stato e soggetti non residenti. Si tratta , con tutta probabilità, di un regime transitorio e quindi destinato a mutare nel momento in cui – come sembra – gli enti non commerciali saranno qualificati come soggetti passivi della nuova IRE.</p>

1.8. IL REDDITO DI IMPRESA

Il **reddito di impresa** risulta oggettivamente la categoria reddituale di più articolata e complessa definizione per un duplice ordine di motivi; in primo luogo, tale categoria è oggettivamente più complessa nel calcolo di altre categorie; secondariamente, per gli enti non commerciali tale categoria reddituale assume applicazione concreta piuttosto complessa in quanto reddito tipico di soggetti (enti commerciali e società) del tutto

diversi.

Gli enti non commerciali possono essere titolari di reddito di impresa quando, oltre la loro normale attività, svolgono anche una attività considerata dal fisco di natura commerciale.

In linea generale e con molta approssimazione possiamo affermare che siamo di fronte ad una attività commerciale quando l'ente effettua (in maniera abituale) cessioni di beni e prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici che rappresentano la controprestazione delle attività svolte, semprechè norme fiscali non esonerino od agevolino (come in effetti spesso avviene) tali attività. Sotto questo profilo il fatto che l'ente sia senza scopo di lucro, che non proceda a distribuzione nemmeno indiretta di utili, che svolga attività meritorie sotto l'aspetto sociale è elemento del tutto indifferente ed influente rispetto agli obblighi tributari. Solo una espressa previsione agevolativa può esentare dagli obblighi tributari.

Nel caso quindi l'ente svolga anche attività commerciale, la dichiarazione dei redditi è solo l'ultimo momento di una serie di adempimenti che l'ente deve osservare a partire dall'obbligo delle scritture contabili fiscalmente rilevanti. Anche sotto questo aspetto possono sussistere diverse semplificazioni ed agevolazioni riservate agli enti non profit, sia sul piano sostanziale che formale, ma resta comunque la circostanza che il soggetto titolare di reddito di impresa deve continuamente – e non solo in sede di dichiarazione annuale – misurarsi con gli adempimenti fiscali.

Si tenga inoltre presente che - in linea generale e salvo qualche eccezione - lo svolgimento di attività commerciali comporta non solo obblighi e conseguenze ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.). In modo particolare, a seguito del riordino della disciplina degli enti non commerciali effettuata con la prima parte del decreto legislativo n. 460/97, i presupposti di imposta sono stati sostanzialmente unificati tra imposizione diretta ed indiretta.

Resta naturalmente inteso che la disciplina tributaria degli enti non commerciali prevede una serie molto ampia di agevolazioni fiscali tese ad agevolare il settore. In genere queste agevolazioni sono costituite da presunzioni legali di non commercialità di alcune attività; in altri termini la legge dichiara talune attività, altrimenti commerciali, come fiscalmente irrilevanti, con evidente vantaggio.



1.9.AGEVOLAZIONE PER TUTTI GLI ENTI NON COMMERCIALI

Molte, come già detto, le disposizioni di legge di carattere agevolativo per gli enti non commerciali. Alcune di queste hanno carattere speciale, nel senso che si rivolgono a determinate categorie di enti non commerciali (per esempio alle sole organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali di cui alla legge n. 266/91). Viceversa, altre hanno carattere generale nel senso che si rivolgono all'insieme della categoria degli enti non commerciali.

Ad esempio, per gli enti non commerciali non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del Codice Civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Si tratta di una agevolazione di rilievo ed evidente importanza, ma che deve essere usata con grande prudenza ed attenzione. Da una attenta lettura della disposizione si deduce infatti che i requisiti richiesti per l'agevolazione stessa sono molto rigorosi. Si richiama l'attenzione sul fatto che la disposizione richiede che l'attività sia svolta senza specifica organizzazione e verso corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Inoltre, non concorrono alla formazione del reddito :

- a) i fondi pervenuti a detti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni ricorrenze e campagne di sensibilizzazione;
- b) i contributi corrisposti da amministrazione pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

La circolare ministeriale n. 124/E del 12 maggio 1998 ha chiarito che in relazione alla lett. b), l'agevolazione si deve intendere anche relativa ai contributi che rappresentano dei veri e propri corrispettivi per la prestazione.

1.10 IL REDDITO DI IMPRESA DEGLI ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

All'interno della categoria generale degli enti non commerciali, gli enti di tipo associativo hanno sempre goduto di una particolare e specifica disciplina, ulteriormente agevolata proprio in materia di reddito di impresa. Il meccanismo complessivo deriva da una serie piuttosto articolata e tortuosa di previsioni legislative che cerchiamo di sintetizzare:

1. l'attività svolta nei confronti di associati e partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente non è considerata attività commerciale, con le conseguenze del caso;
2. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati verso pagamento di corrispettivi specifici, sono considerate attività commerciali;
3. per le associazioni politiche sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti di associati e partecipanti;
4. alcune attività (ad esempio l'attività pubblicitaria o la somministrazione di alimenti e bevande) sono sempre e comunque considerate attività commerciali;
5. regole particolari, specialmente in materia di somministrazione di alimenti e bevande, valgono per le associazioni di promozione sociale.

In sintesi quindi, le attività svolte in diretta attuazione delle finalità istituzionali dell'ente rivolte a propri associati e partecipanti, non costituiscono attività commerciale. Si richiama l'attenzione sul fatto che deve trattarsi appunto di attività in diretta attuazione delle finalità dell'ente, che non devono avere carattere oggettivamente commerciale.

Affinché si possa godere della particolare disciplina è necessario che gli statuti di questi enti di tipo associativo contengano necessariamente alcune clausole statutarie che riepiloghiamo brevemente:

- divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestio
-

ne, fondi riserve o capitale durante la vita dell'associazione salvo che la destinazione o distribuzione sia imposta dalla legge;

- obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di scioglimento ad altra associazione avente finalità analoga o a fini di pubblica utilità sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3 comma 190 legge nr. 662 del 23.12.1996 (Authority del terzo settore)

- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

- eleggibilità libera degli organi amministrativi principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2 , cod. civ. , sovranità dell'assemblea dei soci e associati, criteri di loro ammissione ed esclusione criteri e forme idonee di pubblicità delle convocazioni assembleari delle relative deliberazioni dei bilanci e dei rendiconti;

- intrasmissibilità della quota associativa ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

1.11 LE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE E LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Come noto, con legge 7 dicembre 2000 n. 383 sono state istituite e regolamentate le Associazioni di Promozione Sociale. Tale legge, attesa da molto tempo dal settore , non ha per la verità aspetti tributari di rilievo , né particolarmente innovativi . La legge infatti regola tale categoria prevalentemente sotto altri aspetti.

Sotto il profilo tributario quindi si può affermare che le APS sono sostanzialmente enti di tipo associativo, con applicazione della relativa disciplina.

Tale considerazione è rafforzata dalla disposizione dell'art. 20 della citata legge del 2000.

di servizi o servizi a disposizione di familiari e cessionari degli assets prestazioni equiparate ai fini fiscali a quelle rese nei confronti degli associati.

Questo significa che, se l'ente vuole godere della particolare disciplina agevolativa - per tali enti consistente, come abbiamo detto, nella previsione della irrilevanza fiscale dell'attività istituzionale resa a propri associati e partecipanti - dovrà adeguare il proprio statuto non solo alle disposizioni dell'art. 3 della legge n. 383/2000, ma anche a quelle del DPR n. 917/86.

Per il resto valgono considerazioni già fatte per tali enti. Se l'ente è in possesso comunque di reddito di impresa perché viene svolta attività a terzi o comunque non può applicarsi la disciplina agevolativa o, ancora, è in possesso di altre categorie di reddito (esempio redditi di fabbricati), gli obblighi dichiarativi sussistono normalmente.

1.12 LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

Nella determinazione del reddito di impresa, l'ente dovrà evidentemente seguire le regole previste per la tipologia di ente al quale appartiene. Senza poter entrare nel merito del problema è evidente che la determinazione del reddito deriverà dall'applicazione delle disposizioni del TUIR per tale categoria. In particolare - e con grande approssimazione ed imprecisione - possiamo affermare che il reddito sarà costituito dalla contrapposizione tra ricavi commerciali e costi commerciali fiscalmente detraibili.

I ricavi commerciali sono rappresentati dai corrispettivi per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi e quindi, in generale, per l'attività dell'ente che non godono di agevolazione o che, comunque, sono considerati fiscalmente imponibili.

I costi commerciali sono, viceversa, i costi che partecipando direttamente alla produzione di ricavi ed essendo quindi ad essi inerenti, sono detraibili nei limiti stabiliti dalla normativa stessa. Per quanto concerne i costi comuni - cioè i costi non specificamente attribuibili alla attività commerciale o non commerciale - valgono, come noto, le disposizioni dell'art. 109 del TUIR (art. 143 dopo modifiche IRES). In pratica i costi comuni sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Ricordiamo, inoltre, che la normativa attuale prevede anche alcuni metodi di determinazione forfetaria del reddito di impresa. Ci riferiamo, in particolare, alla disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991 n. 398, nonché all'art 109 bis del DPR 917/86 (art. 145 dopo modifiche IRES).

Con particolare riferimento al primo metodo e dovendo naturalmente valutare caso per caso, possiamo senza dubbio affermare che si tratta di sistemi estremamente vantaggiosi sia sul piano formale che sostanziale.

1.13 IL REGIME FORFETTARIO PER LE ASSOCIAZIONI SENZA SCOPO DI LUCRO

La determinazione della base imponibile del reddito di impresa degli enti non commerciali ha, da sempre, presentato diversi problemi. In modo particolare la distinzione tra sfera commerciale (fiscalmente rilevante) e sfera non commerciale (fiscalmente irrilevante) è sempre stata di complessa individuazione. La separazione è difficoltosa non tanto, o non solo, dal lato dei componenti positivi (ricavi) ma anche e forse soprattutto dal lato dei componenti negativi. Risulta infatti complesso procedere alla distinzione dei costi, anche perché molti costi risultano essere costi comuni, costi cioè attinenti sia alla sfera commerciale che non. Per quanto, come abbiamo cercato di dire sopra, le disposizioni di legge fissino il criterio della ripartizione proporzionale dei costi che non è possibile attribuire con certezza, tale operazione resta non agevole e fonte, molto spesso, di contenziosi con gli accertatori.

Un sistema che riesce a congiungere positivamente semplificazioni formali e agevolazioni sostanziali è il regime forfetario previsto dalla legge 16 dicembre 1991 n. 398. Concepita inizialmente per le sole associazioni sportive dilettantistiche, la norma è stata quasi immediatamente estesa a tutte le associazioni senza scopo di lucro. Vediamo i caratteri essenziali del regime speciale.

1.14 LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRPEG (IRES)

Il metodo di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette risulta estremamente semplice. Il reddito imponibile è infatti determinato applicando all'ammontare dei proventi di tipo commerciale

un coefficiente di redditività del 3%.

Tale coefficiente di redditività risulta stabilito, da ultimo, dall'articolo 25 comma 3 della legge 133 del 13 maggio 1999 .

Ovviamente, tale coefficiente si applica esclusivamente ai proventi aventi natura commerciale ed è altrettanto evidente che nessun costo è detraibile ai fini della determinazione della base imponibile.

E' doveroso precisare che all'importo determinato con l'applicazione del coefficiente occorre aggiungere le plusvalenze patrimoniali. Ai fini delle imposte dirette resta l'obbligo della dichiarazione e, ormai da diversi anni, al sistema previsto dalla legge 398/91 è dedicata dalla modulistica apposita sezione che rende agevole la determinazione della base imponibile.

Per quanto quindi riguarda le imposte dirette il calcolo di convenienza è assai agevole e rapido.

In generale infatti e con le dovute eccezioni il coefficiente di redditività del 3% risulta assai favorevole.

Tale regime, del tutto opzionale, può essere scelto dagli enti che, nell'esercizio di attività commerciali, hanno realizzato nell'esercizio precedente un volume di affari fino a 250.000,00.

Se nel corso dell'esercizio tale limite viene invece superato, sulla parte eccedente si applica immediatamente il regime ordinario, ma restano salvi gli effetti per i periodi pregressi.

$$\boxed{\text{PROVENTI COMMERCIALI}} \times 3\% = \boxed{\text{IMPONIBILE IRPEG (IRES)}}$$

1.15 GLI ALTRI REGIMI FORFETARI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI.

L'articolo 4 del decreto legislativo n. 460/1997 (più noto forse per la istituzione delle ONLUS), ha introdotto un particolare regime di determinazione della base imponibile ai fini IRPEG (ed anche IRES), per gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali. Si tratta, anche in questo caso, di un sistema forfetario di determinazione dell'imponibile, mediante semplice applicazione di coefficienti di redditività ai proventi aventi natura commerciale, prescindendo in tutto dai costi.

Questo sistema rende appunto superfluo valutare qualitativamente i costi e rende estremamente semplice la determinazione dell'imponibile fiscale.

Accanto ad un sistema « normale » di determinazione dell'imponibi-

le fiscale, sostanzialmente riconducibile al reddito civilistico, variato in più o in meno per tenere conto delle norme fiscali, indubbiamente il sistema forfetario rappresenta una semplificazione e una agevolazione per l'ente, oltretutto facilmente valutabile anche a priori.

Bisogna subito dire che il meccanismo introdotto dal decreto ONLUS, risulta meno vantaggioso rispetto al meccanismo previsto dalla legge 16 dicembre 1991, numero 398. Anzi, diciamo pure che il meccanismo previsto dal citato articolo 4 prende le mosse proprio dal sistema previsto in origine per lo sport dilettantistico, in considerazione evidentemente anche del buon risultato avuto da tale meccanismo ormai consolidato. Tuttavia, dopo le modifiche apportate a quest'ultimo regime dalla riforma effettuata con l'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, numero 133 e quelle successive, ed in particolare a seguito dell'elevazione del volume di affari ammissibile, il dispositivo introdotto nel 1997, appare in parte superato.

Il meccanismo è molto semplice, e consiste nell'applicare all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali (includendovi, quindi, tutte le attività commerciali eventualmente esercitate ed escludendo eventuali proventi), dei coefficienti di redditività, stabilito dalla legge e differenziato sia per tipologia di attività che per dimensione dell'ente, che attualmente sono così stabiliti:

1 attività di prestazione di servizi:

1a per ricavi fino a 15.493,71 coefficiente 15%;

1b per ricavi da 15.493,71 fino a 309.874,14 coefficiente 25%

2 altre attività:

2a per ricavi fino a 25.822,84 coefficiente del 10%;

2b da 25.822,84 a 516.456,90 coefficiente del 15%

La circolare ministeriale 124/E del 12 maggio 1998 precisa che "la norma non prevede parallelamente regimi di imposizione semplificata in materia di imposta sul valore aggiunto". In pratica, si ricorda che la disposizione in esame riguarda solo l'imposizione diretta e non l'IVA, la quale resta quindi da determinare nei modi ordinari. In pratica, come già detto, la modifica riguarda solo il testo unico delle imposte dirette e non il DPR 633/72. Questo fatto, se da una parte può senza dubbio rappresentare un limite, dall'altro resta forse l'unico motivo che rende ancora interessante il regime.

Infatti, mentre il regime della legge 398/91, è un regime necessaria-

mente congiunto tra imposte dirette e IVA, il regime ora in commento è valido solo ai fini delle imposte dirette.

Un ente non commerciale che trovasse conveniente il regime forfetario ai soli fini IRPEG ed invece continuasse a trovare conveniente determinare l'IVA nei modi ordinari, avrebbe quindi interesse a scegliere il nuovo regime forfetario, piuttosto che quello della legge 398/91, anche se riformato. E' per la verità piuttosto difficile, sul piano concreto, che tale circostanza si verifichi, giacchè la determinazione delle due base imponibili, ancorchè separata, parte da basi piuttosto comuni. Al di fuori di questa ipotesi, che appare piuttosto eccezionale, il nuovo regime previsto dall'articolo 109 bis TUIR, come introdotto dal decreto 4 dicembre 1997 numero 460, appare largamente superato dalle riforme apportate alla legge relativa al trattamento tributario delle associazioni sportive dilettantistiche (L. 398/91).

REGIMI FORFETTARI PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

VOLUME DI AFFARI	TIPO DI ATTIVITA'	COEFFICIENTE REDDITIVITA' AI FINI IRPEG	REGIME IVA	FONTE NORMATIVA
Fino a □ 15.493,71	Prestazione di servizi	15 %	normale	ART 109 BIS DPR 917/86
Da 15.493,71 fino a 309.874,14	Prestazione di servizi	25%	normale	ART 109 BIS DPR 917/86
Fino a 25.822,84	Altre attività	10%	normale	ART 109 BIS DPR 917/86
Da 25.822,84 fino a 516.456,90	Altre attività	15%	normale	ART 109 BIS DPR 917/86
Fino a □ 250.000	Qualsiasi attività commerciale	3 %	Abbattimento forfetario 10-33-55%	Legge 398/91 e S.M.



1.16 PROVENTI NON COMMERCIALI PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE

L'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, numero 133, ha introdotto tra l'altro una ulteriore agevolazione fiscale di rilievo. Tale vantaggio, consiste in sostanza nel considerare non commerciali e quindi non imponibili alcuni proventi che invece potrebbero astrattamente esserlo, fissandone condizioni e limiti.

L'agevolazione in questione, è applicabile, tuttavia, alle sole associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge 398/91. Non si estende quindi alle altre associazioni senza scopo di lucro che hanno optato per tale sistema. Le associazioni non lucrative che hanno optato per il regime forfetario, non godono quindi dell'agevolazione in esame.

Siamo quindi di fronte ad un privilegio fiscale tipico del settore sportivo e solo del settore sportivo.

Quindi per associazioni sportive dilettantistiche si deve intendere in questo caso quelle:

- a) riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali del CONI;
- b) riconosciute da enti di promozione sportiva.

Sotto il profilo sostanziale si dispone invece che non concorrono alla formazione del reddito imponibile i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli realizzati a seguito di raccolte pubbliche di fondi effettuate con qualsiasi modalità, purché sussistano le seguenti condizioni, oltre ovviamente quella soggettiva già indicata:

1. i proventi siano conseguiti nell'ambito di due manifestazioni per periodo di imposta;
2. i proventi rientrino nel limite complessivo di lire cento milioni per periodo di imposta.

La disposizione del comma 2 dell'articolo 25 legge 133/99 dispone che non concorrono alla formazione del reddito imponibile per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno ed entro i limiti stabiliti da apposito decreto:

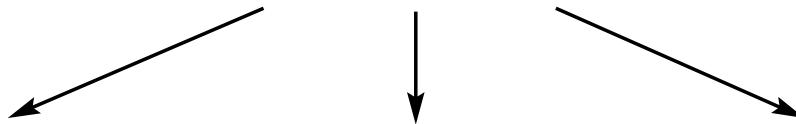
- a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'articolo 108 comma 2 bis lettera a) del testo unico delle imposte dirette di cui al DPR 917/1986.

PROVENTI CONSIDERATI
NON COMMERCIALI



N. 2 EVENTI ALL'ANNO
FINO A MAX 51.645,69
ATTIVITA CONNESSA A QUELLA ISTITUZIONALE
RACCOLTA OCCASIONALE DI FONDI ANCHE TRAMITE
MODICHE CESSIONI

REGIME SPECIALE 398/91



EFFETTI IVA	EFFETTI IMPOSTE DIRETTE	EFFETTI FORMALI
DETERMINAZIONE FORFETTARIA	DETERMINAZIONE FORFETTARIA	SUPERSEMPLIFICAZIONI



1.17 LE NORME IN MATERIA DI REDDITO DI IMPRESA PER LE ONLUS

Particolarmente vantaggiose – ma altrettanto insidiose – le norme in materia di attività delle ONLUS. Dispone l'art. 150 del TUIR (modificato a seguito dell'introduzione dell' IRES) che le attività istituzionali delle ONLUS non si considerano attività commerciali e che le attività direttamente connesse non concorrono alla formazione della base imponibile. La distinzione consiste in sintesi nella circostanza che, mentre le attività istituzionali perdono originariamente la natura di attività commerciali, le attività direttamente connesse mantengono la loro caratteristica di atti

attività commerciali, pur non concorrendo alla formazione della base imponibile. Le attività direttamente connesse quindi sono soggette a scritture contabili fiscalmente rilevanti.



1.18 LE ONLUS ED IL REDDITO DI IMPRESA

Le Organizzazioni Non Lucrative di utilità sociale di cui al decr. Lgs. N. 460 del 1997 non sono in sostanza titolari di reddito di impresa. Ci riferiamo alle ONLUS non automatiche, cioè alle ONLUS che hanno spontaneamente deciso di acquisire tale qualifica. Infatti tali ONLUS o svolgono attività istituzionali – considerate attività non commerciali – o svolgono attività direttamente connesse – che non concorrono alla formazione della base imponibile – o per disposizione di legge e di statuto, non possono svolgere altre attività. Pertanto non possono essere in sostanza titolari di reddito di impresa. Sul punto occorre la massima attenzione, soprattutto in ordine al divieto di svolgere attività diverse da quelle direttamente connesse.

Si ricorda che sia le attività direttamente connesse che le attività istituzionali non sono rimesse alla valutazione dell'ente, ma sono stabilite tassativamente dalla legge. (art 10 decr. lgs. n. 460/97).

Diverso il discorso per le ONLUS automatiche (organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali, cooperative sociali e consorzi composti al 100% da cooperative sociali, Organizzazioni Non governative riconosciute idonee) e per le ONLUS parziali.

Tali ONLUS possono essere titolari anche di reddito di impresa relativamente alle altre attività svolte.

In ogni modo, anche le ONLUS non automatiche o di diritto, pur non avendo –non potendo avere – reddito di impresa possono essere obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si pensi solo ad un caso assai frequente: la ONLUS proprietaria di bene immobile è titolare di reddito fondiario.



1.19 IL CONCETTO DI ATTIVITÀ DIRETTAMENTE CONNESSE NELLE ONLUS

In pratica le attività direttamente connesse a quelle istituzionali sono le uniche attività commerciali che – pur non concorrendo alla formazione della base imponibile – possono essere svolte dalle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale. Le attività direttamente connesse possono dividersi in due categorie:

a) attività analoghe a quelle istituzionali;

b) attività accessorie per natura, in quanto integrative delle stesse: Il primo gruppo è rappresentato dalle attività analoghe a quelle istituzionali rivolte, tuttavia, a soggetti non in condizioni svantaggiate. Ad esempio, l'attività sportiva dilettantistica rivolta a soggetti svantaggiati è attività istituzionale, la medesima attività a soggetti non svantaggiati è attività direttamente connessa. Evidentemente, questa categoria può riscontrarsi solo in quei settori di attività per i quali è richiesto che le attività siano rivolte a soggetti svantaggiati.

Più complessa l'individuazione del secondo gruppo: in questo ambito rientrano genericamente attività integrative di quelle istituzionali strutturalmente funzionali a quelle istituzionali quali ad esempio la vendita di depliant nei botteghini dei musei. (Si veda in proposito la circ. min. n. 168/E del 26.6.98).

Attenzione però: secondo l'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria, l'attività connessa non può configurarsi come una attività commerciale esercitabile anche separatamente dall'attività istituzionale. (Si veda ris. Agenzia Entrate n. 75/E del 21.5.2001)

Occorre richiamare nuovamente l'attenzione sul punto: lo svolgimento di attività non connesse, non solo crea ovvi problemi sotto il profilo del mancato assoggettamento ad imposta, ma può essere in grado di far perdere la qualifica di ONLUS a quegli enti che non si possono qualificare automaticamente tali.

1.20 RIDUZIONE DEL 50 % DELL'ALIQUOTA IRPEG

L'articolo 6 del DPR 29 settembre 1973 n. 601, dispone la riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per i seguenti soggetti:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fon

dazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

d) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati e loro consorzi;

L'agevolazione, come si può vedere, ha natura soggettiva e, dispone sempre la norma, compete a condizione che i soggetti sopra richiamati abbiano personalità giuridica.

Ricordiamo che anche su questa disposizione di legge non sono mancate interpretazioni e applicazioni spesso controverse e che numerose sono le circolari e risoluzioni sul tema.

1.21. ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO ATTIVITÀ MARGINALI E REDDITO DI IMPRESA

Come noto, il Decreto Ministeriale 25.5.1995 ha definito le attività commerciali marginali delle organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali di cui alla legge 11 agosto 1991 n. 266. Le ricordiamo brevemente:

Agli effetti dell'art. 8, della citata legge, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività:

a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;

b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;

e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

Il decreto fissa anche le condizioni per poter correttamente qualificare tali operazioni. Le attività devono essere svolte:

- a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266 del 1991;
- b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

Non rientrano, infine tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

E' chiaro che se l'ente di volontariato, regolarmente iscritto, non svolge altre attività oltre quelle indicate nel decreto, non è titolare di reddito di impresa. Viceversa, se oltre a tali attività svolge anche ulteriori e diverse attività extramarginali, allora anche l'organizzazione di volontariato iscritta può essere titolare di reddito di impresa con le conseguenze evidenti. Si tratta, per la verità, di un aspetto piuttosto delicato che concerne la natura stessa dell'organizzazione di volontariato che, in base alla legge, deve avere esclusivamente finalità di solidarietà sociale. In questo senso la legge quadro del 1991 presenta, attualmente, alcuni punti non chiari. Si tenga inoltre presente che, poiché le organizzazioni di volontariato sono notoriamente anche ONLUS di diritto, le eventuali attività ulteriori quelle marginali, devono essere valutate con le disposizioni del decreto e della normativa delle ONLUS.

A parte tali considerazioni resta valido il principio generale in base al quale attività commerciali non esplicitamente esonerate costituiscono base imponibile e devono essere portate a tassazione.

1.22. REDDITI DIVERSI

I **redditi diversi** sono costituiti da una serie piuttosto ampia e diversificata di rendite, proventi ed altre entrate. Si qualificano tali solo nel caso in cui non costituiscano redditi di capitale o di impresa; in pratica siamo di fronte ad una categoria residuale, piuttosto ampia ma comunque tipizzata dalla legge.

Si tratta, in linea generale, di operazioni considerate sotto il profilo fiscale di natura speculativa, oppure occasionale o che, comunque, vengono attratte a tassazione.

Gli enti non commerciali possono trovarsi, in determinate circostanze,

in possesso di tali redditi.

L'elenco di tali redditi è contenuto nell'art 81 del DPR 917/86 prima delle modifiche a seguito dell' IRES o dall'art. 67 del nuovo testo unico.

A semplice esempio, ne ricordiamo alcuni , dovendo rimandare alla norma per l'elenco completo:

- plusvalenze realizzate mediante lottizzazione di terreni e vendita degli stessi;
- plusvalenze realizzate mediante cessioni a titolo oneroso di beni immobili detenuti da non più di cinque anni;
- cessioni a titolo oneroso di partecipazioni qualificate, secondo disposizione di legge ed in presenza di presupposti fissati dalla norma;
- redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;
- redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente;
- redditi degli immobili situati all'estero.

1.23. DICHIARAZIONE DEI REDDITI TERMINI E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

I termini e le modalità di presentazione delle dichiarazioni fiscali subiscono spesso modifiche e proroghe anche rilevanti. E' quindi difficile (e anche pericoloso) dare indicazioni valide per ogni periodo di imposta. Tuttavia, fatte tali premesse, ricordiamo l'attuale normativa, ormai stabile da alcuni periodi di imposta.

I soggetti passivi dell' IRPEG (ora IRES) devono presentare la dichiarazione entro i seguenti termini:

DICHIARAZIONE CARTACEA

Entro l'ultimo giorno del 7° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Se il periodo di imposta coincide con l'anno solare e quindi chiude il 31.12 la scadenza è quindi 31 luglio. Se il giorno di scadenza è festivo o sabato la scadenza è rinviata al primo giorno non festivo.

La data di approvazione del bilancio è quindi irrilevante.

CEES VS TROT

CAPITOLO 2 : LA DICHIARAZIONE IRAP DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

2.1. PRESUPPOSTI GENERALI

Gli enti non commerciali possono essere soggetti passivi anche dell'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997 nr. 446.

E' opportuno richiamare l'attenzione sul fatto che sono soggetti passivi sia gli enti che svolgono attività commerciali, sia gli enti che non svolgono attività commerciali. In altri termini, anche gli enti che nelle loro finalità istituzionali svolgono esclusivamente attività non commerciali, possono essere soggetti agli obblighi formali e sostanziali che l'imposta comporta. Tali enti quindi, sollevati da altri adempimenti ai fini delle altre imposte possono invece incorrere negli obblighi relativi all'IRAP.

Il presupposto generale del tributo è costituito dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalla società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Anche in questo caso la singola tipologia di ente (organizzazione di volontariato iscritta ai registri di cui alla legge n. 266/91, altra ONLUS, associazione di promozione sociale ecc) , in linea generale non rileva ai fini della sussistenza o meno dei relativi obblighi.

2.2. ENTI CHE NON SVOLGONO ATTIVITA' COMMERCIALI

La base imponibile IRAP degli enti non commerciali che non svolgono attività commerciali è rappresentata da:

- ammontare delle retribuzioni spettanti ai lavoratori dipendenti , ai collaboratori coordinati e continuativi e dagli altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- ammontare dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionali.

Se quindi l'ente, pur nello svolgimento della sola propria attività istituzionale (non commerciale) , eroga compensi come sopra sintetizzati vede costituirsi la base imponibile dell'imposta, con tutte le conseguenze operative del caso.

In pratica la legge individua nel pagamento di alcuni compensi una

manifestazione di capacità contributiva anche per gli enti non profit.

In questa circostanza quindi, mentre possono non sussistere presupposti di imposta ai fini delle altre imposte, dirette o indirette, sussistono presupposti ai fini della citata IRAP.

E' utile richiamare l'attenzione degli enti sulla questione, poiché spesso si è ritenuti a pensare che il mancato svolgimento di attività commerciali implichi la liberazione da ogni e qualsiasi adempimento, circostanza che, come detto, non è necessariamente vera.

Anche su questo punto può essere utile richiamare brevemente una considerazione analoga a quella fatta per le imposte dirette. Così come un ente non commerciale per qualificarsi legittimamente tale, deve avere (in via prevalente) una attività istituzionale di natura non commerciale, è altrettanto logico che abbia una base imponibile IRAP nella sfera non commerciale. Deve quindi considerarsi quanto meno anomala o rara (anche se non impossibile), l'ipotesi che l'ente presenti esclusivamente una base imponibile IRAP di natura commerciale.



2.3. ONLUS E LEGGE REGIONALE TOSCANA N. 2 DEL 26 GENNAIO 2001

La legge regionale Toscana n. 2 del 2001 stabilisce che l'aliquota IRAP per le attività istituzionali delle ONLUS è stabilita al 3,25%, anziché al 4,25%. La Regione Toscana quindi con la citata legge si è avvalsa delle facoltà concessa alle regioni di intervenire sulle aliquote dell'imposta.

La disposizione si riferisce alle sole attività istituzionali delle ONLUS, ma rappresenta senza dubbio un'agevolazione di rilievo.

2.4. ENTI CHE SVOLGONO ANCHE ATTIVITA' COMMERCIALI

Gli enti che svolgono anche attività di natura commerciale devono determinare la base imponibile relativa a questa sfera secondo le regole dei soggetti di tipo commerciale e cioè in base all'art. 10 del decr. lgs. n. 446/97. In questo ambito quindi si applicano le disposizioni generali valide per tutti i soggetti di natura commerciale.

Poiché è molto probabile che l'ente svolga contestualmente attività commerciali e non, il comma 2 del citato art. 10 regola la questione dei

costi comuni. Si dispone che i costi non direttamente riferibili alle attività commerciali sono ad esse imputati per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi di tipo commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i proventi e ricavi.

Lo stesso rapporto deve essere utilizzato per la ripartizione tra IRAP commerciale e non commerciale delle retribuzioni e degli altri emolumenti costituenti base imponibile.

2.5. ENTI NON COMMERCIALI IN REGIME FORFETARIO

Gli enti non commerciali in regime forfetario determinano invece la base imponibile relativa alle attività commerciali, incrementando la base imponibile calcolata forfetariamente ai fini delle imposte dirette, degli altri importi costituenti base imponibile e cioè:

- ammontare delle retribuzioni spettanti ai lavoratori dipendenti , ai collaboratori coordinati e continuativi e dagli altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- ammontare dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionali.
- interessi passivi.

Si tratta per questi enti di una possibilità e non di un obbligo; infatti essi possono scegliere di determinare la base imponibile secondo il criterio ordinario.



2.6. IRAP ED ONLUS –ATTIVITA ISTITUZIONALI E ATTIVITA' DIRETTAMENTE CONNESSE

Un aspetto particolare deve essere segnalato relativamente alla determinazione della base imponibile IRAP delle ONLUS di cui al noto decr. lgs. n. 460/97 (con esclusione delle società cooperative) , relativamente alle attività istituzionali e direttamente connesse.

Per quanto infatti concerne le attività istituzionali, notoriamente considerate non commerciali per disposizione di legge, si applicano evidentemente le disposizioni relative alle attività non commerciali degli enti stessi.

Per quanto invece concerne le attività direttamente connesse, occorre

fare una diversa considerazione. Infatti tali attività, pur non concorrendo alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, sono considerate a tutti gli effetti operazioni ed attività di natura commerciale. Pertanto, ai fini dell' IRAP la base imponibile deve essere calcolata in base alle disposizioni relative alle attività commerciali.

Ne consegue inoltre che, evidentemente, una ONLUS che svolge sia attività istituzionali che direttamente connesse dovrà applicare entrambe le disposizioni di legge.

2.7. IRAP TERMINI E MODALITA' DI PRESENTAZIONE

La presentazione della dichiarazione IRAP deve avvenire congiuntamente alla dichiarazione dei redditi, con gli stessi termini e modalità, anche nella ipotesi che non si fosse tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata. Pertanto si rimanda alle modalità indicate in tale sezione.

CESVS TROT



CAPITOLO 3 : LA DICHIARAZIONE IVA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

3.1. PRESUPPOSTI GENERALI

Anche in questa circostanza, con qualche grado di approssimazione e di semplificazione, possiamo affermare che sono soggetti passivi dell'IVA, in sostanza, gli enti non commerciali che svolgono in maniera abituale ed organizzata attività di natura commerciale.

Sempre con le dovute eccezioni, è possibile affermare che l'ente non commerciale titolare di reddito di impresa è anche soggetto passivo IVA e viceversa. Per la verità, nell'ambito del variegato mondo non profit tale circostanza non è del tutto vera e spesso vi sono casi di non coincidenza. Tuttavia, si tratta pur sempre di una casistica particolare, mentre per valutare il principio generale tale considerazione può rappresentare un punto accettabile.

I presupposti generali di imposta sono rappresentati da tre elementi:

- a) presupposto oggettivo: deve trattarsi di cessione di beni e di prestazioni di servizi;
- b) presupposto soggettivo: deve trattarsi di soggetto che svolge in via abituale anche se non esclusiva attività di impresa. Gli enti pubblici e privati che non hanno come oggetto esclusivo o principale quello di lucro, sono soggetti passivi limitatamente all'esercizio di attività commerciali.
- c) presupposto territoriale: deve ovviamente trattarsi di operazioni effettuati nel territorio dello stato o assimilate.

L'ente non commerciale, quindi, che pur nell'ambito delle proprie attività e finalità, svolge con continuità e sistematicità atti economici, rappresentati come detto dalla cessione di beni e prestazioni di servizi, verso corrispettivo di un prezzo, che rappresenta la controprestazione per lo scambio avvenuto, vede verificarsi i presupposti di imposta con gli obblighi conseguenti.

Viceversa, l'ente che vive esclusivamente di entrate e proventi che per qualsiasi natura, non rivestono carattere commerciale, non ha obblighi ai fini IVA e quindi non ha nemmeno gli obblighi dichiarativi.

Questi enti, sollevati da tutti gli adempimenti fiscali relativi all'imposta, devono d'altra parte sopportare invece l'imposta pagata sugli acquisti come costo totale che resta per intero a loro carico.

In pratica, in sede di acquisto l'imposta pagata non potrà evidente-

mente essere detratta da alcuna operazione attiva e graverà, conseguentemente, sull'ente per intero.

Anche in questo caso, la natura dell'ente non ha, in linea di principio alcun rilievo in ordine alla soggettività tributaria dell'ente ed ai conseguenti obblighi fiscali. Ciò che conta, in altri termini, è l'attività concretamente svolta dall'ente stesso.



3.2. SOGGETTI ESONERATI DALLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA

Alcuni soggetti sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale, pur in possesso di tutti i requisiti e presupposti di imposta. Ribadiamo ancora una volta che la natura di ente non commerciale, sotto questo profilo, è del tutto irrilevante. Nessuna tipologia di ente, in quanto tale, può ritenersi in base alla sola qualifica esonerato da obblighi fiscali. Ci riferiamo a quegli enti che pur rientrando nel campo di applicazione dell'imposta, sono esonerati in base alla legge dall'adempimento dichiarativo.

Sono esclusi dalla presentazione della dichiarazione annuale:

1. i soggetti che nel periodo di imposta hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti e i soggetti che in presenza dei requisiti hanno optato per l'esonero dagli adempimenti ai sensi dell' art 36 bis del DPR 633/72;
2. le associazioni sportive dilettantistiche e gli altri enti associativi che hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398/91 (regime forfetario);
3. gli esercenti attività di giochi e intrattenimenti esonerati ai sensi del secondo comma dell'art. 74 del DPR 633/72 salvo che non abbiano optato per il regime ordinario;

3.3. GLI ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO E L' IVA

Come abbiamo già detto nella parte relativa alle imposte dirette, gli enti di tipo associativo hanno sempre goduto di una particolare e specifica disciplina, ulteriormente agevolata proprio in materia di attività

commerciali. Il meccanismo complessivo, quasi del tutto coincidente con quello previsto ai fini delle imposte dirette, deriva da una serie piuttosto complessa di previsioni legislative che cerchiamo di sintetizzare:

1. l'attività svolta nei confronti di associati e partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente non è considerata attività commerciale, con le conseguenze del caso;
2. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati verso pagamento di corrispettivi specifici, sono considerate attività commerciali;
3. per le associazioni politiche sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti di associati e partecipanti;
4. alcune attività (ad esempio l'attività pubblicitaria) sono sempre e comunque considerate attività commerciali; sotto questo aspetto alcune lievi differenze permangono tra imposte dirette e indirette.
5. regole particolari, specialmente in materia di somministrazione di alimenti e bevande, valgono per le associazioni di promozione sociale.

In sintesi quindi, le attività svolte in diretta attuazione delle finalità istituzionali dell'ente rivolte a propri associati e partecipanti, non costituiscono attività commerciale, nemmeno ai fini IVA. Anche in questa circostanza si deve richiamare l'attenzione sul fatto che deve trattarsi, appunto, di attività in diretta attuazione delle finalità dell'ente che non devono avere carattere oggettivamente commerciale.

Affinché si possa godere della particolare disciplina è necessario - anche ai fini IVA - che gli statuti di questi enti di tipo associativo contengano necessariamente alcune clausole statutarie che riepiloghiamo brevemente:

- divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione, fondi riserve o capitale durante la vita dell'associazione salvo che la destinazione o distribuzione sia imposta dalla legge;
 - obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente in caso di scioglimento ad altra associazione avente finalità analoga o a fini di pubblica utilità sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3 comma 190 legge nr. 662 del 23.12.1996 (Authority del terzo settore);
 - disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associa-
-

- tiva e prevedendo per gli associati maggiori di età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
 - eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2, cod. civ., sovranità dell'assemblea dei soci e associati, criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e forme idonee di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni dei bilanci e dei rendiconti;
 - intrasmissibilità della quota associativa ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.



3.4. CODICE FISCALE E PARTITA IVA

Occorre tenere ben distinti (sia sotto il profilo concettuale che pratico) il codice fiscale e il numero di partita IVA, attribuiti sempre dall'Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate, ma in presenza di presupposti e requisiti ben diversi.

Il **codice fiscale** è necessario o quantomeno opportuno che sia attribuito a tutti gli enti non commerciali, di qualsiasi natura, come in generale a tutti i contribuenti, sia persone fisiche che non. Tale codice fiscale può servire in molti casi: versamenti di ritenute all'erario, registrazione anche in esenzione di atti e documenti, rapporti con la pubblica amministrazione di tipo convenzionale e via di seguito. Tale codice può essere attribuito agli enti che non svolgono attività commerciale ed una volta attribuito identifica per sempre l'ente titolare.

Il **numero di partita IVA**, viceversa è attribuito esclusivamente agli enti che –in presenza dei requisiti e presupposti che abbiamo cercato di sintetizzare – svolgono anche attività commerciale. Se l'attività commerciale inizia con la nascita dell'ente, il numero di partita iva vale anche quale numero di codice fiscale; se viceversa viene prima attribuito il numero di codice fiscale e solo successivamente si verificano i presupposti di legge per lo svolgimento di attività commerciali, i due numeri non coincidono. Il numero di partita iva, attribuito sempre su istanza dell'ente, deve essere 'cessato' in caso del venir meno dei presupposti di

legge e cioè, in sintesi, nel caso di mancato svolgimento di attività commerciali.

Occorre che le associazioni e gli altri enti non commerciali facciano sul punto estrema attenzione a non confondere i due aspetti. In sede di richiesta e di conseguente attribuzione, infatti, può capitare di confondere i due piani che come detto sono estremamente diversi.

L'attribuzione del numero di partita iva, presupponendo come detto lo svolgimento di attività commerciali, implica evidentemente una serie di ulteriori adempimenti (tenuta delle scritture contabili ecc.) che, nell'altro caso, vengono a mancare o sono ben diversi.

3.5. LA BASE IMPONIBILE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

Anche ai fini IVA (come ai fini delle imposte dirette), gli enti non commerciali hanno la necessità di separare la sfera commerciale da quella non commerciale. Dispone infatti il primo comma dell'art. 19 ter del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, che per tali soggetti la detrazione è ammessa soltanto per l'imposta relativa agli acquisti e all'importazioni fatte nell'esercizio di attività commerciali e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche previste per tali attività. Il comma 2 del medesimo articolo dispone inoltre che tale detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata.

Per quanto concerne l'imposta relativa a beni e servizi utilizzati sia nell'attività commerciale che nell'attività non commerciale l'imposta è ammessa in detrazione per la parte relativa alla attività commerciale.

In sintesi quindi, analogamente a quanto avviene ai fini delle imposte dirette, la contabilità separata è condizione per poter detrarre l'imposta relativa alla attività commerciale.

Anche la dichiarazione annuale IVA terrà ovviamente conto di tale separazione e si limiterà a riportare dati relativi alla sola sfera commerciale.

L'indetraibilità dell'imposta relativa alla sfera commerciale, infatti, è una indetraibilità che dipende dal fatto che, analogamente a quanto avviene per persone fisiche, è sostenuta dall'ente quale consumatore finale di fatto.

E' forse utile richiamare l'attenzione sul punto: se, legittimamente, l'ente può vantare proventi e ricavi che in forza di speciale disposizione di legge possono qualificarsi non commerciali, altrettanto logico risulta aspettarsi che, in corrispondenza, vi siano costi non commerciali; e quin-

di costi con imposta indetraibile.

Tale punto risulta rilevante sotto due diversi profili: sulla qualifica della natura di ente non commerciale e sulla regolarità della contabilità separata.

Sotto il primo profilo, così come vi devono essere ricavi e proventi non commerciali, un ente non profit è naturale che abbia anche costi non commerciali. Sarebbe infatti oltremodo strano che a fronte di ricavi non imponibili non vi fosse alcun costo non commerciale.

Sotto il secondo aspetto, una contabilità separata, per potersi qualificare tale, deve evidentemente mostrare anche e forse soprattutto la parte relativa alla sfera non commerciale.

È vero che in linea teorica non è possibile escludere che l'ente sia in assenza di costi non commerciali, ma tale ipotesi risulta assai rara e fiscalmente di dubbia legittimità.



3.6. L' IVA E LE ONLUS

Non sempre i presupposti di imposta, tra imposte dirette ed indirette, coincidono. Tale circostanza si verifica spesso nell'ambito degli enti non profit, nell'ambito dei quali le disposizioni agevolative tendono a diversificare le discipline.

Un caso particolare è rappresentato dalle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale di cui al decreto legislativo nr. 460/97. Come abbiamo sinteticamente detto nella parte relativa alle imposte dirette, le attività istituzionali di questi enti sono considerate non commerciali, mentre le attività direttamente connesse non concorrono alla formazione della base imponibile. Per quanto tale disposizione presenti alcune difficoltà interpretative e anche di applicazione pratica, la sua portata è in linea generale assai chiara. Tale disposizione però è, come detto, prevista e valida ai soli fini delle imposte dirette e non dell' IVA. Ai fini dell' IVA infatti, nessuna disposizione di legge, esonera le ONLUS da tale imposta.

Pertanto, se la ONLUS effettua cessioni di beni o, più probabilmente, prestazioni di servizi, in via abituale e continuativa e comunque in presenza di presupposti di imposta, rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed è soggetta a tutti gli adempimenti connessi.

Vero è che la maggior parte delle attività concretamente svolte dalle

ONLUS è costituita da operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/72, ma ciò non toglie che comunque tali operazioni si qualificano comunque quali operazioni IVA a tutti gli effetti.



3.7. L'IVA E LE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO

Per le organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali in base alla legge n. 266 del 11 agosto 1991 (legge quadro sul volontariato) si presenta la possibilità – dopo l'emanazione del decr. lgs. n. 460/97 – di scegliere, relativamente alle operazioni attive due regimi, molto differenziati. In pratica, tali organismi, notoriamente ONLUS automatiche, possono scegliere tra le disposizioni della legge n. 266/91 (legge quadro sul volontariato) o la disciplina generale valida per l'insieme delle ONLUS.

1. **Regime legge n. 266/91:** l'art. 8 della legge n. 266/91 dispone che le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato iscritte ai registri regionali, non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA. L'organizzazione che sceglie di avvalersi di questa disposizione non sarà quindi soggetto passivo IVA per le vendite, non avrà obblighi conseguenti a cominciare dalla dichiarazione annuale IVA. Naturalmente, avvalendosi della disposizione in segnalazione, l'intera imposta pagata in sede di acquisto di beni e servizi- anche relativi alle eventuali attività commerciali- resterà a completo carico dell'ente, trasformandosi in un costo a tutti gli effetti.
2. **Regime generale ONLUS:** se, invece, l'ente intende avvalersi delle disposizioni generali valide per la generalità delle ONLUS, allora applicherà le disposizioni del DPR n. 633/72, con tutti gli obblighi conseguenti, compreso evidentemente gli obblighi dichiarativi. In questo caso l'imposta afferente la sfera commerciale potrà essere detratta secondo le condizioni e le regole generali.

La circolare ministeriale 26 giugno 1998 nr. 168/E al paragrafo 5.2. fornisce sul punto rilevanti chiarimenti, precisando che la scelta tra i due regimi per quanto non si qualifichi come opzione in senso tecnico e quindi non necessiti di alcuna comunicazione ufficiale, deve comunque essere mantenuta coerentemente per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare.

3.8. REGIME FORFETTARIO DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

I soggetti che hanno optato per il regime della già ricordata (nella parte relativa ai redditi) legge n. 398/91 (regime speciale per lo sport dilettantistico e per le associazioni senza scopo di lucro) determinano l'imposta sul valore aggiunto a debito, applicando all'imposta sulle operazioni imponibili le seguenti percentuali di abbattimento:

- il 10 % per le prestazioni di sponsorizzazione;
- il 33% per la cessione di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica;
- il 50% per tutte le altre operazioni.

E' del tutto ovvio che l'imposta pagata a monte, anche in sede di acquisti di natura commerciale risulta a tutti gli effetti indetraibile. In pratica l'imposta è determinata secondo le modalità indicate dall' articolo 74 comma sesto del DPR 26 ottobre 1972 n. 633.

I soggetti che hanno optato per il descritto regime ,in base al comma 1 dell'articolo 2 L. 398/91 sono esonerati da diversi obblighi formali: in primo luogo, non vi è obbligo di presentazione della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Inoltre, le associazioni in regime forfetario sono esonerate dall'emissione di scontrini e ricevute fiscali .

Permane invece l'obbligo di emissione di fattura per le operazioni di sponsorizzazione, per le prestazioni pubblicitarie e per la cessioni di diritti televisivi e radiofonici.

Il versamento dell'imposta avviene in modo ordinario tramite delega modello F 24, trimestralmente e senza maggiorazione di interesse dell'1%, secondo le normali e ordinarie scadenze.

Rilevanti semplificazioni anche per gli obblighi contabili, che risultano assolti mediante annotazione, con unica registrazione in apposito registro previsto e istituito con D.M. 11 febbraio 1997. In pratica si tratta del registro previsto per i contribuenti che adottano modalità semplificate ai sensi dell'articolo 3 comma 166 legge 23 dicembre 1996 numero 662. Su tale registro devono distintamente essere annotati proventi che non costituiscono base imponibile, le plusvalenze e le operazioni di raccolta fondi eventualmente effettuate. Gli enti devono inoltre conservare la documentazione fino al termine previsto per l'accertamento, devono numerare progressivamente e conservare le fatture emesse e ricevute.

COEFFICIENTI DETRAZIONE
IVA

ALIQUOTA	ATTIVITA'
10 %	SPONSORIZZAZIONE
33 %	CESSIONE DIRITTE RIPRESE
50 %	ALTRE ATTIVITA'

3.9. OPERAZIONI ESENTI E OPERAZIONI FUORI CAMPO IVA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI: I LIMITI ALLA DETRAIBILITÀ DELL'IMPOSTA

Come abbiamo pur rapidamente accennato, a condizione che sia tenuta una contabilità separata, l'ente non commerciale che svolge anche attività commerciali può detrarre - limitatamente agli acquisti di natura commerciale - l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte. In pratica, attraverso una operazione di distinzione tra ambito commerciale e ambito non commerciale l'ente può - nei limiti ed alle condizioni generali di legge - detrarre l'imposta pagata a monte.

Tuttavia, molti enti, svolgono attività che, pur commerciali, risultano esenti da imposta ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/1973. Specialmente in ambito sanitario, assistenziale, socio sanitario, di formazione, sono molte le operazioni che - per evidenti ragioni di politica sociale - sono esenti da imposta.

Dispone l'art 19 del citato DPR n. 633/72 che l'imposta dei beni e servizi acquistati per operazioni esenti non è detraibile e che se l'ente svolge sistematicamente nell'ambito della medesima attività sia operazioni esenti che operazioni imponibili, l'imposta è detraibile nei limiti della percentuale derivante dal rapporto tra operazioni imponibili e ammontare complessivo delle operazioni. In estrema sintesi e con grande approssimazione, possiamo affermare che un ente che svolge operazioni imponibili per il 60% del suo volume di affari, potrà detrarre il 60% dell'imposta relativa agli acquisti relativi a tale operazioni.

In sede di dichiarazione annuale la modulistica prevede apposta

sezione per il calcolo di tale percentuale di detraibilità che, ovviamente, è soggetto a variazione di anno in anno, con conseguenze anche importanti.

Al di là di questi aspetti, estremamente tecnici, ciò che in questa sede premeva richiamare era ,tuttavia, un altro elemento.

Ciò che stava a cuore ricordare era la rilevante distinzione tra **operazione esclusa** da IVA e **operazione esente** da IVA. Le operazioni esenti sono operazioni, tassativamente indicate dall'art 10 del citato decreto, che pur non vedendo applicata l'imposta, rientrano totalmente nel campo di applicazione dell'imposta stessa. Le operazioni escluse da IVA, viceversa, sono operazioni che, per mancanza dei presupposti di imposta, non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta stessa. Se sotto il profilo sostanziale possono non apparire immediatamente le conseguenze, sotto il profilo formale esse dovrebbero invece chiare. Le operazioni esenti sono soggette a tutti gli obblighi formali e troveranno espressione in sede di dichiarazione annuale. Le operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta , viceversa, non troveranno espressione in sede di dichiarazione annuale. Al tempo stesso, è opportuno distinguere anche l'indetraibilità che ne deriva. L'indetraibilità che deriva dallo svolgimento di operazioni esenti è una indetraibilità afferente comunque acquisti commerciali. L'indetraibilità che concerne invece gli acquisti relativi alle operazioni fuori campo iva è una indetraibilità derivante dal fatto che siamo nella sfera non commerciale dell'ente.

Così, nell'esempio sopra accennato , la percentuale di detraibilità dovrà essere applicata esclusivamente agli acquisti relativi alle operazioni esenti e imponibili, escludendo totalmente gli acquisti relativi alle operazioni escluse da imposta, interamente non detraibili.

3.10. DICHIARAZIONE IVA TERMINI E MODALITA' DI PRESENTAZIONE

Come abbiamo già detto relativamente alle altre dichiarazioni ed in particolare per UNICO, i termini di presentazione o invio delle dichiarazioni possono cambiare di anno in anno e anche una volta stabiliti, possono subire proroghe e rinvii. Impossibile quindi dare date sicure e certe e regole prestabilite. Occorre verificare con attenzione i termini annualmente stabiliti e controllare sempre proroghe o viceversa conferme.

Fatte quindi queste precisazioni di seguito elenchiamo modalità e termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA stabiliti negli ulti-

mi anni e che dovrebbero in via di principio essere confermate anche negli anni in corso.

Ribadiamo che tale indicazione deve essere presa con beneficio di inventario .

DICHIARAZIONE IN VIA AUTONOMA

Chi deve presentare la dichiarazione IVA in via autonoma – cioè da sola, senza altra dichiarazione fiscale (e quindi chi non è obbligato alla presentazione di UNICO) – dovrà presentare il modello IVA:

- tra il 1 febbraio e il 31 luglio se in forma cartacea;
- entro il 31 ottobre se la dichiarazione è presentata in via telematica.

Se i giorni di scadenza sono festivi il termine slitta al primo giorno non festivo.

DICHIARAZIONE UNIFICATA

Chi invece deve presentare la dichiarazione IVA in forma unificata, dovrà presentare il modello:

- dal 1 maggio al 31 luglio se in forma cartacea;
- entro il 31 ottobre se in via telematica.

Se i giorni di scadenza sono festivi (o di sabato) il termine slitta al primo giorno non festivo.



3.11. COMUNICAZIONE ANNUALE IVA

Da non confondere con la dichiarazione annuale IVA è la ‘comunicazione’ annuale IVA. Tale diverso adempimento, sostitutivo delle comunicazioni periodiche (trimestrali o mensili) abolite a partire dal 2002, non ha natura dichiarativa ma puramente riassuntiva di dati necessari all’amministrazione finanziaria.

In linea generale sono obbligati alla presentazione della comunicazione IVA i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale, con la conseguenza evidente che sono esonerati altresì alla comunicazione i soggetti esonerati dalla dichiarazione stessa.

CESVS T



CAPITOLO 4 : LA DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA

4.1. PRESUPPOSTI GENERALI

Gli enti non commerciali, pubblici e privati, possono assumere anche la qualifica di sostituti di imposta. In pratica, quando vengono erogati determinati tipi di reddito, il sostituto di imposta deve effettuare una ritenuta e quindi trattenere una somma di denaro il cui importo percentuale è stabilito dalla legge e versarlo entro un certo tempo all'amministrazione finanziaria. Generalmente queste ritenute sono a titolo di acconto : in altri termini costituiscono semplicemente una anticipazione di imposta all'erario. Il soggetto che ha subito la ritenuta , ovviamente, in sede di dichiarazione annuale dei propri redditi scomputerà le somme delle relative ritenute subite.

In alcune ipotesi, viceversa, la ritenuta ha natura definitiva e quindi estingue totalmente l'obbligazione tributaria.

Il sostituto di imposta, oltre versare nei termini stabiliti la ritenuta effettuata, ha diversi obblighi conseguenti a tale adempimento sostanziale, tra i quali di particolare importanza risulta la dichiarazione annuale mod. 770.

E' frequente che pur nell'esercizio delle proprie attività istituzioni (commerciali o meno) , gli enti non commerciali si avvalgano di personale retribuito, legato all'associazione da vari vincoli , dal rapporto di tipo libero-professionale al lavoro dipendente. Anche in questa circostanza quindi, come per gli altri tributi, la natura non commerciale dell'ente, la non distribuzione di utili , la rilevanza sociale dell'attività svolta risultano indifferenti rispetto alla sussistenza o meno degli obblighi.

Di seguito presentiamo alcune tipologie di redditi ed altre somme soggette a ritenuta , limitando l'esempio ai casi normalmente più frequenti per gli enti senza scopo di lucro, tralasciando per evidenti ragioni di sintesi la parte relativa ai redditi di capitale.

REDDITO	RITENUTA	NATURA
SALARI E STIPENDI	ALIQUOTE IRPEF PREVISTE DAGLI SCAGLIONI	IMPOSTA SALVO OBBLIGHI DI DICHIARAZIONE
COMPENSI PER COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE A RESIDENTI	ALIQUOTE IRPEF PREVISTE DAGLI SCAGLIONI	IMPOSTA SALVO OBBLIGHI DI DICHIARAZIONE
COMPENSI PER PRESTAZIONI PROFESSIONALI OCCASIONALI A RESIDENTI	20%	ACCONTO
REDDITI ALL'AUTORE O A TERZI (RESIDENTI) PER UTILIZZAZIONE DI OPERE DELL'INGEGNO	20% SUL 75%	ACCONTO
COMPENSI INDENNITA E RIMBORSO A SPORTIVI DILLETTANTI PER PRESTAZIONI AD ASSOCIAZIONI SPORTIVE AFFILIATE	23% SULLA SOMMA ECCEDENTE 7.500 EURO	IMPOSTA FINO A 20.658,28 ECCEDENTI I 7.500 ACCONTO OLTRE

4.2. CERTIFICAZIONE DEI COMPENSI.

Entro il mese di marzo dell'anno successivo il sostituto di imposta deve rilasciare ad ogni percipiente una dichiarazione che certifichi i compensi corrisposti, le ritenute effettuate, le detrazioni di imposta eventualmente applicate e i contributi previdenziali e assistenziali. Alcune certificazioni possono essere rilasciate in forma libera, altre - come ad esempio le certificazioni per lavoro dipendente e per gli utili di società di capitali - deve essere utilizzato apposito modello approvato con provvedimento dell' Agenzia delle Entrate.

4.3. DICHIARAZIONE MODELLO 770

I sostituti di imposta devono presentare una dichiarazione annuale riepilogativa, anche ai fini previdenziali e assistenziali. Gli enti non commerciali rientrano tra i soggetti che devono effettuare le ritenute e di conseguenza la dichiarazione annuali. Si deve segnalare che anche in questo caso non sono previsti esoneri o esenzioni dall'adempimento in questione. Ne consegue, che l'ente non commerciale che effettua nel periodo di imposta anche una sola ritenuta, ad esempio su prestazione occasionale o di lavoro autonomo, incorre nell'obbligo di presentazione della dichiarazione ora in rapido esame.

Tale dichiarazione deve essere presentata su apposito modello, noto come modello 770. Sono previsti due tipi di modelli:

- **modello 770 semplificato**: deve essere utilizzato dai sostituti di imposta che hanno effettuato ritenute esclusivamente su redditi di lavoro dipendenti, redditi assimilati al lavoro dipendente , redditi di lavoro autonomo , provvigioni e redditi diversi.

- **modello 770 ordinario** : deve essere utilizzato dai sostituti di imposta che hanno effettuato ritenute su compensi somme e comunque redditi diversi da quelli indicati per il modello semplificato.

4.4. TERMINI E MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Con le precisazioni fatte anche per le altre dichiarazioni- e cioè avvertendo della frequente variazione dei termini- riepiloghiamo brevemente termini e modalità di presentazione della dichiarazione modello 770.

La dichiarazione modello 770 può essere trasmessa solo in via telematica.

Il modello semplificato deve essere presentato entro il 30 giugno (salvo modifiche e proroghe) dell'anno successivo a quello di erogazione mentre il modello ordinario deve essere presentato entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di erogazione.

CEES VS TROT

**Decreto del Presidente della Repubblica
del 22 luglio 1998, n. 322**
Gazzetta Ufficiale n. 208 del 7 settembre 1998

Regolamento recante modalita` per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attivita` produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n.662

Articolo 1 -Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.

1. Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita` produttive le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullita` su modelli conformi a quelli approvati entro il 15 febbraio con provvedimento amministrativo, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione. I provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, e i modelli di dichiarazione di cui agli articoli 34, comma 4, e 37, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonche` di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, sono emanati entro il 15 gennaio dell'anno in cui i modelli stessi devono essere utilizzati e sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

2. I modelli di dichiarazione sono resi disponibili in formato elettronico dall'Agenzia delle entrate in via telematica. I modelli cartacei necessari per la redazione delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili possono essere gratuitamente ritirati presso gli uffici comunali. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere stabilite altre modalita` di distribuzione o di invio al contribuente dei modelli di dichiarazione e di altri stampati.

3. La dichiarazione e` sottoscritta, a pena di nullita` dal contribuente o

da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. La nullità è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

4. La dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale. La nullità è sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

5. La dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presso i quali esiste un organo di controllo, è sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.

6. In caso di presentazione della dichiarazione in via telematica, le disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo si applicano con riferimento alla dichiarazione che gli stessi soggetti sono tenuti a conservare.

Articolo 2 - Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.

1. Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1 maggio ed il 31 luglio ovvero in via telematica entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

2. I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3:

a) per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a., ad eccezione dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 2, entro l'ultimo

giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta;

b) in via telematica, entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

3. I soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi presentano la dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive entro i termini previsti dal comma 2 e secondo le disposizioni di cui all'articolo 3.

4. Se il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, scade tra il 1° gennaio ed il 31 maggio, la presentazione delle stesse è effettuata nel mese di maggio e la trasmissione telematica nel mese di giugno. Tale disposizione non si applica nel caso in cui la dichiarazione deve essere redatta, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, sui modelli approvati entro il 15 febbraio dell'anno precedente a quello di scadenza del termine di presentazione. (1)

4 bis. Le disposizioni in materia di termini di trasmissione delle dichiarazioni in via telematica non rilevano ai fini dei versamenti delle imposte, che sono comunque effettuati entro gli ordinari termini di scadenza. (2)

5. I sostituti di imposta che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata annuale presentano la dichiarazione tra il 1 e il 31 maggio di ciascun anno per i pagamenti fatti nell'anno solare precedente. La trasmissione della dichiarazione in via telematica è effettuata nel mese di giugno. (3)

6. Per gli interessi e gli altri proventi di cui ai commi da 1 a 3-bis dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e per quelli assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta ai sensi dell'ultimo comma dello stesso articolo e dell'articolo 7, commi 1 e 2, del decreto legge 20 giugno, 1996, n. 323, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1996, n. 425, nonché per i premi e per le vincite di cui all'articolo 30, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche presentano la dichiarazione contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri.

7. Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

8. Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

8 bis. Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

9. I termini di presentazione della dichiarazione che scadono di sabato sono prorogati d'ufficio al primo giorno feriale successivo.

- (1) Il presente comma prima sostituito dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542, è stato, poi, abrogato dall'art. 2, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002. Per il 1999 la disposizione di cui al primo periodo del presente comma si applica anche con riferimento alle dichiarazioni riguardanti le imposte sostitutive e ai soggetti tenuti a redigere le dichiarazioni su modelli approvati nel 1998.
 - (2) Il presente comma prima aggiunto dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542, è stato, poi, abrogato dall'art. 2, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.
 - (3) Il presente comma prima sostituito dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542, è stato, poi, abrogato dall'art. 2, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.
-

Articolo 3 - Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni

1. Le dichiarazioni sono presentate all'Agenzia delle entrate in via telematica ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. secondo le disposizioni di cui ai commi successivi. I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, presentano la dichiarazione unificata annuale. La dichiarazione dei sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, di cui all'articolo 4 può essere inclusa nella dichiarazione unificata. È esclusa dalla dichiarazione unificata la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli enti e delle società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

2. Le dichiarazioni previste dal presente decreto, compresa quella unificata, sono presentate in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite gli incaricati di cui ai commi 2 bis e 3, dai soggetti tenuti per il periodo d'imposta cui si riferiscono le predette dichiarazioni alla presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto con esclusione delle persone fisiche che hanno realizzato nel medesimo periodo un volume di affari inferiore o uguale a lire 50 milioni, dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta di cui all'articolo 4 e dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dai soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi alla applicazione degli studi di settore. Le predette dichiarazioni sono trasmesse avvalendosi del servizio telematico Entratel; il collegamento telematico con l'Agenzia delle entrate è gratuito per gli utenti. I soggetti di cui al primo periodo obbligati alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, anche in forma unificata, in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti, si avvalgono per la presentazione in via telematica del servizio telematico Internet ovvero di un incaricato di cui al comma 3.

2 bis. Nell'ambito dei gruppi in cui almeno una società o ente rientra tra i soggetti di cui al comma precedente, la presentazione in via telematica delle dichiarazioni di soggetti appartenenti al gruppo può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo avvalendosi del servizio telematico Entratel. Si considerano appartenenti al gruppo l'ente o la società controllante e le società da questi controllate come definite dall'articolo 43 ter, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

2 ter. I soggetti diversi da quelli indicati nei commi 2 e 2 bis, non obbligati alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica, possono presentare le dichiarazioni in via telematica direttamente avvalendosi del servizio telematico Internet ovvero tramite un incaricato di cui al comma 3.

3. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

3 bis. I soggetti di cui al comma 3, incaricati della predisposizione delle dichiarazioni previste dal presente decreto, sono obbligati alla trasmissione in via telematica delle stesse.

4. I soggetti di cui ai commi 2, 2 bis e 3 sono abilitati dall'Agenzia delle entrate alla trasmissione dei dati contenuti nelle dichiarazioni.

L'abilitazione e' revocata quando nello svolgimento dell'attivita' di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarita' ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attivita' da parte dei centri di assistenza fiscale.

5. Salvo quanto previsto dal comma 2 per i soggetti obbligati alla presentazione in via telematica, la dichiarazione puo' essere presentata all'Agenzia delle entrate anche mediante spedizione effettuata dall'estero, utilizzando il mezzo della raccomandata o altro equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione ovvero avvalendosi del servizio telematico Internet.

6. Le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione. I soggetti di cui ai commi 2 bis e 3 rilasciano al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione nonche' entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1 e copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione.

7. Le banche e la Poste italiane S.p.a. trasmettono in via telematica le dichiarazioni all'Agenzia delle entrate entro cinque mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni presentate oltre tale termine, entro cinque mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni stesse, ove non diversamente previsto dalle convenzioni di cui al comma 11.

7 bis. I soggetti di cui ai commi 2, 2 bis, 2 ter e 3, presentano in via telematica le dichiarazioni per le quali non e' previsto un apposito termine entro un mese dalla scadenza del termine previsto per la presentazione alle banche e agli uffici postali.

7 ter. Le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati di cui ai commi 2 bis e 3, successivamente al termine previsto per la presentazione in via

telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6.

8. La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui e' consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero e' trasmessa all'Agenzia delle entrate mediante procedure telematiche direttamente o tramite uno dei soggetti di cui ai commi 2 bis e 3.

9. I contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2 bis e 3, conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonche' i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione. L'Amministrazione finanziaria puo' chiedere l'esibizione della dichiarazione e dei suddetti documenti.

9 bis. I soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria puo' chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1.

10. La prova della presentazione della dichiarazione e' data dalla comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2 bis e 3, ovvero dalla ricevuta della banca, dell'ufficio postale o dalla ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 5.

11. Le modalita' tecniche di trasmissione delle dichiarazioni sono stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Le modalita' di svolgimento del servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche e della Poste italiane S.p.a., comprese la misura del compenso spettante e le conseguenze derivanti dalle irregolarita' commesse nello svolgimento del servizio, sono stabilite mediante distinte convenzioni, approvate con provvedi-

mento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La misura del compenso e' determinata tenendo conto dei costi del servizio e del numero complessivo delle dichiarazioni ricevute.

12. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alla presentazione delle dichiarazioni riguardanti imposte sostitutive delle imposte sui redditi.

13. Ai soggetti incaricati della trasmissione telematica si applica l'articolo 12 bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e per le convenzioni e i decreti ivi previsti si intendono, rispettivamente, le convenzioni e i provvedimenti di cui al comma 11 del presente articolo.

Articolo 4 - Dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta

1. Salvo quanto previsto per la dichiarazione unificata dall'articolo 3, comma 1, i soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, nonche' gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative, presentano annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (I.N.A.I.L.), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformita' ai modelli approvati con i provvedimenti di cui all'articolo 1, comma 1.

2. La dichiarazione indica i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del sostituto d'imposta, dell'intermediario e degli altri soggetti di cui al precedente comma, per la determinazione dell'ammontare dei compensi e proventi, sotto qualsiasi forma corrisposti, delle ritenute, dei contributi e dei premi, nonche' per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli che l'Agenzia delle entrate, l'I.N.P.S. e l'I.N.A.I.L. sono in grado di acquisire direttamente e sostituisce le dichiarazioni previste ai fini contributivi e assicurativi.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, emanato di concerto con i Ministri del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e del lavoro e della previdenza sociale, la dichiarazione unica di cui al comma 1 può essere estesa anche ai contributi dovuti agli altri enti e casse.

3 bis. I sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, di cui al primo comma dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25 bis e 29 del citato decreto n. 600 del 1973, tenuti al rilascio della certificazione di cui all'articolo 7 bis del medesimo decreto, trasmettono in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2 bis e 3, all'Agenzia delle entrate i dati fiscali e contributivi contenuti nella predetta certificazione, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di erogazione. Entro la stessa data sono, altresì, trasmessi in via telematica i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi nonché quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Le trasmissioni in via telematica effettuate ai sensi del presente comma sono equiparate, a tutti gli effetti, alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione di cui al comma 1.

4. Le attestazioni comprovanti il versamento delle ritenute e ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 1 sono conservati per il periodo previsto dall'articolo 43, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e sono esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente. La conservazione delle attestazioni relative ai versamenti contributivi e assicurativi resta disciplinata dalle leggi speciali.

4 bis. Salvo quanto previsto dal comma 3 bis, i sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, gli intermediari e gli altri soggetti di cui al comma 1 presentano in via telematica, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, commi 2, 2 bis, 2 ter e 3, la dichiarazione di cui al comma 1, relativa all'anno solare precedente, entro il 31 ottobre di ciascun anno.

5. Salvo l'obbligo di presentazione telematica della dichiarazione da parte dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 2, nonché l'obbligo di presentazione di dichiarazione unificata di cui all'articolo 3, comma 1, secondo periodo, i sostituti d'imposta che, durante il periodo di imposta cui la dichiarazione si riferisce, abbiano corrisposto compensi o emolumenti, anche per periodi discontinui o inferiori a dodici mensilità, ad un numero di lavoratori dipendenti non inferiore alle venti unità presentano la dichiarazione di cui al presente articolo mediante la consegna ad un ufficio della Poste italiane S.p.a. di supporti magnetici, predisposti sulla base di programmi elettronici forniti o prestabiliti dall'amministrazione finanziaria. (2)

6. Le amministrazioni di cui al primo comma dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenuta alla fonte comunicano i dati fiscali, contributivi e assicurativi di tutti i percipienti utilizzando il modello approvato con il decreto dirigenziale di cui all'articolo 1, comma 1, secondo periodo. (1) (3)

6 bis. I soggetti indicati nell'articolo 29, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenuta alla fonte comunicano all'Agenzia delle entrate mediante appositi elenchi i dati fiscali dei percipienti. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti il contenuto, i termini e le modalità delle comunicazioni, previa intesa con le rispettive Presidenze delle Camere e della Corte costituzionale, con il segretario generale della Presidenza della Repubblica, e, nel caso delle regioni a statuto speciale, con i Presidenti dei rispettivi organi legislativi. Nel medesimo provvedimento può essere previsto anche l'obbligo di indicare i dati relativi ai contributi dovuti agli enti e casse previdenziali.

6 ter. I soggetti indicati nel comma 1 rilasciano un'apposita certificazione unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il provvedimento amministrativo di approvazione dello schema di certificazione unica. La certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti agli altri enti e casse previdenziali. Con

decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono stabilite le relative modalita' di attuazione. La certificazione unica sostituisce quelle previste ai fini contributivi.

6 quater. Le certificazioni di cui al comma 6 ter, sottoscritte anche mediante sistemi di elaborazione automatica, sono consegnate agli interessati entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro. Nelle ipotesi di cui all'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la certificazione puo' essere sostituita dalla copia della comunicazione prevista dagli articoli 7, 8, 9 e 11 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745.

- (1) Le disposizioni di cui al presente comma si applicano a decorrere dal 01.01.1999.
- (2) Si tenga presente che il presente comma è stato soppresso dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542 (G.U. 17.02.2000, n. 39).
- (3) Il presente comma prima sostituito dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542, è stato, poi, soppresso dall'art. 4, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.

Articolo 5 - Dichiarazione nei casi di liquidazione

1. In caso di liquidazione di societa' o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di societa' o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data, per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro sette mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, per il tramite di una banca o di un ufficio postale ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo, in via telematica. (2)

2. Nel caso in cui il liquidatore non sia nominato con provvedimento

dell'autorità giudiziaria lo stesso, o in mancanza il rappresentante legale, presenta le dichiarazioni di cui al comma 1 entro l'ordinario termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi. (3)

3. Se la liquidazione si prolunga oltre il periodo d'imposta in corso alla data indicata nel comma 1 sono presentate, nei termini stabiliti dall'articolo 2, la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo d'imposta.

4. Nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1 sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione; le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate, con le medesime modalità esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio. (1)

5. Resta fermo, anche durante la liquidazione, l'obbligo di presentare le dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

- (1) Il presente comma prima modificato dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542, è stato, poi, così sostituito dall'art. 5, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.
- (2) Si ricorda che il presente comma è stato così sostituito dall'art. 5, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.
- (3) Si tenga presente che il presente comma è stato abrogato dall'art. 5, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.

Articolo 5 Bis - Dichiarazione nei casi di trasformazione, di fusione e di scissione

1. In caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione, entro l'ultimo giorno del set-

timo mese successivo a tale data, per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese in via telematica.

2. In caso di fusione di piu' societa' deve essere presentata dalla societa' risultante dalla fusione o incorporante, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle societa' fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data, per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese in via telematica.

3. In caso di scissione totale la societa' designata a norma del comma 14 dell'articolo 123 bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione di periodo della societa' scissa, con le modalita' e i termini di cui al comma 1 decorrenti dalla data in cui e' stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504 del codice civile, indipendentemente da eventuali effetti retroattivi.

4. Le disposizioni del presente articolo, in quanto applicabili, valgono anche nei casi di trasformazione e di fusione di enti diversi dalle societa'.

Articolo 6 - Dichiarazione congiunta in materia di imposte sui redditi

T.U. DIRETTE - ACCERTAMENTO - IRAP - PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI - MODALITA

Testo in vigore dal 22 settembre 1998 al 31 dicembre 2001

1. I coniugi non legalmente ed effettivamente separati dei lavoratori dipendenti e dei pensionati possono presentare la dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 78, comma 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in forma congiunta sempreche` non siano possessori dei redditi di cui agli articoli 49, primo comma, e 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o dei redditi la cui dichiarazione richieda particolari oneri e obblighi formali. (1)

(1) Si precisa che il presente articolo è stato abrogato dall'art. 7, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.

Articolo 7 - Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 4 settembre 1992, n. 395, recante regolamento concernente l'assistenza fiscale ai lavoratori dipendenti e assimilati da parte dei sostituti d'imposta e dei Centri autorizzati di assistenza fiscale, sono apportate le seguenti modifiche:

a) il comma 1 dell'articolo 2 è sostituito dal seguente: " 1. I sostituti d'imposta che prestano l'assistenza fiscale possono, entro il 15 gennaio di ogni anno, richiedere ai soggetti interessati la preventiva comunicazione che gli stessi intendono avvalersi della detta assistenza. Tale comunicazione deve pervenire entro i successivi trenta giorni.";

b) i commi 5 e 6 dell'articolo 15 sono sostituiti dai seguenti:

" 5. Entro il mese di luglio, il centro di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati trasmette in via telematica all'amministrazione finanziaria le dichiarazioni dei redditi, comprensive delle scelte ai fini della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle scelte effettuate ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 2 gennaio 1997, n. 2, secondo le modalità stabilite nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni ed integrazioni.

6. Le apposite dichiarazioni dei redditi, i relativi prospetti di liquidazione delle somme dovute in base alle stesse e le schede per l'effettuazione delle scelte di cui al comma 2 sono conservati, da parte del centro di assistenza, per la durata prevista dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni ed integrazioni. L'amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione o la trasmissione delle dichiarazioni, delle schede e dei prospetti di liquidazione.";

c) il comma 1 dell'articolo 14 è abrogato. (1)

(1) Si precisa che il presente articolo è stato abrogato dall'art. 7, D.P.R. 07.12.2001, n. 435, con decorrenza dal 01.01.2002.

Articolo 8 - Dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti.

1. Salvo quanto previsto relativamente alla dichiarazione unificata, il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, tra il 1 febbraio e il 31 luglio ovvero, in caso di presentazione in via telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformita' al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui e' utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. La trasmissione della dichiarazione in via telematica e' effettuata entro il mese di novembre da parte dei soggetti indicati nel comma 11 del medesimo articolo 3. La dichiarazione annuale e' presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili. Sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, salvo che siano tenuti alle rettifiche delle detrazioni di cui all'articolo 19 bis² del medesimo decreto, ovvero abbiano registrato operazioni intracomunitarie, nonche' i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative.

2. Nella dichiarazione sono indicati i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, per la determinazione dell'ammontare delle operazioni e dell'imposta e per l'effettuazione dei controlli, nonche' gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli che l'Agenzia delle entrate e' in grado di acquisire direttamente. (5)

3. Le detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

4. In caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreche' i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, e' presentata dai curatori o dai commissari liquidatori con le modalita' e i termini ordinari di cui al comma 1 ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario. Con le medesime modalita' e nei termini ordinari, i curatori o i commis-

sari liquidatori presentano la dichiarazione per le operazioni registrate nell'anno solare in cui e' dichiarato il fallimento ovvero la liquidazione coatta amministrativa. Per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e' anche presentata, entro quattro mesi dalla nomina, apposita dichiarazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate ai fini della eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale.

5. Per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o alla dichiarazione di liquidazione coatta amministrativa, i curatori o i commissari liquidatori, entro quattro mesi dalla nomina, presentano anche l'apposita dichiarazione al competente ufficio IVA o delle entrate, ove istituito, ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale. (1)

6. Per la sottoscrizione, la presentazione e la conservazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 2, 3 e 4, all'articolo 2, commi 7, 8, 8 bis e 9, e all'articolo 3. (4)

7. I soggetti di cui all'articolo 73, primo comma, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, eseguono i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto secondo le modalita` e i termini indicati nel capo terzo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

(1) Il presente comma è stato soppresso dall'art. 1 D.P.R. 14.10.1999, n. 542 (G.U. 17.02.2000, n. 39).

Articolo 8 Bis - Comunicazione dati I.V.A.

1. Fermi restando gli obblighi previsti dall'articolo 3 relativamente alla dichiarazione unificata e dall'articolo 8 relativamente alla dichiarazione I.V.A. annuale e ferma restando la rilevanza attribuita alle suddette dichiarazioni anche ai fini sanzionatori, il contribuente presenta in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2 bis e 3, entro il mese di febbraio di ciascun anno, una comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno solare precedente, redatta in conformita' al modello approvato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. La

comunicazione e' presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili.

2. Sono esonerati dall'obbligo di comunicazione i contribuenti che per l'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, salvo che abbiano registrato operazioni intracomunitarie, i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale di cui all'articolo 8, i soggetti di cui all'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti sottoposti a procedure concorsuali, nonche' le persone fisiche che hanno realizzato nel periodo di riferimento un volume d'affari inferiore o uguale a lire 50 milioni.

3. Gli enti o le societa' partecipanti che si sono avvalsi per l'anno di riferimento della procedura di liquidazione dell'I.V.A. di gruppo di cui all'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, inviano singolarmente la comunicazione dei dati relativamente alla propria attivita'.

4. Nella comunicazione sono indicati l'ammontare delle operazioni attive e passive al netto dell'I.V.A., l'ammontare delle operazioni intracomunitarie, l'ammontare delle operazioni esenti e non imponibili, l'imponibile e l'imposta relativa alle importazioni di oro e argento effettuate senza pagamento dell'I.V.A. in dogana, l'imposta esigibile e l'imposta detratta, risultanti dalle liquidazioni periodiche senza tener conto delle operazioni di rettifica e di conguaglio.

5. I termini di presentazione della comunicazione che scadono di sabato sono prorogati d'ufficio al primo giorno feriale successivo.

6. Per l'omissione della comunicazione o l'invio di tale comunicazione con dati incompleti o non veritieri restano applicabili le disposizioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Articolo 9 - Disposizioni finali e transitorie

1. Per l'anno 1998, le dichiarazioni predisposte mediante l'utilizzo dei sistemi informatici sono presentate all'amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio della Poste italiane S.p.a. convenzionata, mentre le altre sono presentate per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a., convenzionate, secondo le modalità stabilite nel decreto di cui all'articolo 1. Si applicano le disposizioni stabilite dall'articolo 3. (1)

2. Per l'anno 1999 sono presentate esclusivamente per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a., convenzionate:

a) le dichiarazioni dei redditi, comprese quelle riguardanti imposte sostitutive delle imposte sui redditi, da redigere su modelli approvati con decreti emanati nel corso del 1998;

b) le dichiarazioni di cui all' articolo 74 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da redigere su modelli approvati con decreto ministeriale 15 gennaio 1998.

3. Le disposizioni di cui agli articoli 1, 2, 3 e 8, comma 1, lettere b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si applicano alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 1998.

4. Dalla data di entrata in vigore del presente regolamento, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nel decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si intendono abrogati gli articoli 4, 5, 6, 7, 8, comma 1, lettera a), 11, comma 1, lettera e), e 12, comma 4, e, nel decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, si intende abrogato l'articolo 4, comma 1, lettera c).

5. Le disposizioni di cui all'articolo 6 si applicano alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 1999.

6. A decorrere dal 1 gennaio 1999, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, i commi 11 e 12 dell'articolo 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si intendono abrogati. Con effetto dalla data di entrata in vigore del presente regolamento, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il primo comma dell' articolo 17 della legge 13 aprile 1977, n. 114, si intende abrogato.

7. Qualora sia presentata dai coniugi dichiarazione separata essendo

stata presentata per l'anno precedente dichiarazione congiunta e, conformemente alle risultanze di tale dichiarazione, sia stato omesso o versato in misura inferiore l'acconto rispetto all'imposta dovuta da uno dei coniugi, non si applicano le sanzioni e gli interessi previsti per l'omesso o insufficiente versamento degli acconti.

8. Dal 1 gennaio 1999, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, si intende abrogato l' articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dalla stessa data si applicano le disposizioni di cui agli articoli 2, comma 5, e 4 del presente regolamento.

9. Dalla data di entrata in vigore del presente regolamento, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, gli articoli 8, 9, 10 e 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, gli articoli 28 e 37 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e i commi 172, lettera e), 178 e 179, dell'articolo 3, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, si intendono abrogati e nell'articolo 5, comma 2, del decreto legge 30 settembre 1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, le parole da: "e devono" a "decreto n. 600" sono soppresse.

10. I riferimenti alle disposizioni indicate nei commi precedenti, contenuti in ogni atto normativo, si intendono fatti alle disposizioni del presente regolamento.

CESVS TROT



LE DICHIARAZIONI FISCALI DEGLI ENTI NON PROFIT

INTRODUZIONE

Stefano Ragghianti » 5

CAPITOLO 1 :

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

1.1. Presupposti generali » 7

1.2. IRES Imposta sul reddito delle società » 10

1.3. Definizione di Ente non commerciale » 10

1.4. Perdita della qualifica di Ente non commerciale » 12

1.5. I redditi fondiari » 13

1.6. Immobili strumentali delle ONLUS e
degli Enti non commerciali » 15

1.7. I redditi di capitale » 16

1.8. Il reddito di impresa » 17

1.9. Agevolazione per tutti gli Enti non commerciali » 19

1.10. Il reddito di impresa degli Enti di tipo associativo » 20

1.11. Le associazioni di promozione sociale e
la dichiarazione dei redditi » 21

1.12. La determinazione del reddito di impresa » 22

1.13. Il regime forfettario per le associazioni senza scopo di lucro .. » 23

1.14. La determinazione della base imponibile IRPEG » 23

1.15. Gli altri regimi forfettari degli Enti non commerciali » 24

1.16. Proventi non commerciali per le associazioni sportive » 27

1.17. Le norme in materia di reddito di impresa per le ONLUS » 28

1.18. Le ONLUS ed il reddito di impresa » 29

1.19. Il concetto di attività direttamente connesse nelle ONLUS » 30

1.20. Riduzione del 50% dell'aliquota IRPEG » 30

1.21. Organizzazioni di volontariato attività marginali e
reddito di impresa » 31

1.22. I redditi diversi » 32

1.23. Dichiarazione dei redditi termini e modalità di presentazione . » 33

CAPITOLO 2 :

LA DICHIARAZIONE IRAP DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

2.1. Presupposti generali » 35

2.2. Enti che non svolgono attività commerciali » 35

2.3. ONLUS e Legge Regionale 26.1.2001 N.2	»	36
2.4. Enti che svolgono anche attività non commerciali	»	36
2.5. Enti non commerciali in regime forfettario	»	37
2.6. IRAP ed ONLUS attività istituzionali e attività direttamente connesse	»	37
2.7. IRAP termini e modalità di presentazione della dichiarazione .	»	38

CAPITOLO 3 :

LA DICHIARAZIONE I.V.A. DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

3.1. Presupposti generali	»	41
3.2. Soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione IVA .	»	42
3.3. Gli Enti di tipo associativo e l'IVA	»	42
3.4. Codice fiscale e partita IVA	»	44
3.5. La base imponibile IVA per gli enti non commerciali	»	45
3.6. L'IVA e le ONLUS	»	46
3.7. L'IVA e le organizzazioni di volontariato	»	47
3.8. Regime forfettario di determinazione della base imponibile	»	48
3.9. Operazioni esenti e operazioni fuori campo IVA degli enti non commerciali: i limiti alla detraibilità dell'imposta	»	49
3.10. Dichiarazione IVA termini e modalità di presentazione	»	50
3.11. Comunicazione annuale IVA	»	51

CAPITOLO 4 :

LA DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA

4.1. Presupposti generali	»	53
4.2. Certificazione dei compensi	»	54
4.3. Dichiarazione Modello 770	»	54
4.4. Termini e modalità di presentazione della dichiarazione	»	55

APPENDICE NORMATIVA

Decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n.322

Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, dicembre 1996, n.662	»	57
---	---	----

Della Collana "I Quaderni" del CESVOT sono pubblicati:

- 1 Lo stato di attuazione del D.M. 21/11/91 e successive modifiche**
Relazione assemblea del seminario
 - 2 Volontari e politiche sociali: La Legge regionale 72/97**
Atti del Convegno
 - 3 Gli strumenti della programmazione nella raccolta del sangue e del plasma**
Cristiana Guccinelli - Regina Podestà
 - 4 Terzo settore, Europa e nuova legislazione italiana sulle Onlus**
Cristiana Guccinelli - Regina Podestà
 - 5 Privacy e volontariato**
Regina Podestà
 - 6 La comunicazione per il volontariato**
Andrea Volterrani
 - 7 Identità e bisogni del volontariato in Toscana**
Andrea Salvini
 - 8 Le domande e i dubbi delle organizzazioni di volontariato**
Gisella Seghettini
 - 9 La popolazione anziana: servizi e bisogni - la realtà aretina**
Roberto Barbieri - Marco La Mastra
 - 10 Raccolta normativa commentata - Leggi fiscali e volontariato**
Stefano Ragghianti
 - 11 Oltre il disagio - Identità territoriale e condizione giovanile in Valdera**
Giovanni Bechelloni - Felicita Gabellieri
 - 12 Dare credito all'economia sociale**
Strumenti del credito per i soggetti non profit
 - 13 Volontariato e Beni Culturali**
Atti Conferenza Regionale
 - 14 I centri di documentazione in area sociale, sanitaria e
socio-sanitaria: storia, identità, caratteristiche,
prospettive di sviluppo**
-

15 L'uso responsabile del denaro

Le organizzazioni pubbliche e private nella promozione dell'economia civile in toscana

16 Raccolta normativa commentata- Leggi fiscali e volontariato

Stefano Raghianti

17 Le Domande e i Dubbi delle Organizzazioni di Volontariato

Stefano Raghianti - Gisella Seghettini

18 Accessibilità dell'informazione

Abbatere le barriere fisiche e virtuali nelle biblioteche e nei centri di documentazione

Francesca Giovagnoli

19 Servizi alla persona e volontariato nell'Europa sociale in costruzione

Mauro Pellegrino

