

## Un nuovo modello per la dichiarazione dei redditi degli enti non commerciali

Guido Martinelli

Esperto Centro Studi & Ricerche FIDAL

La dichiarazione dei redditi che debbono presentare gli enti commerciali che conseguono, nel corso del periodo d'imposta, proventi a carattere commerciale che costituiscono componenti positivi di reddito d'impresa (quali sponsorizzazioni, introiti di biglietteria, ecc.) a partire dal periodo d'imposta 1996 ha cambiato modello.

Infatti il conseguimento di tali redditi non dovrà più essere dichiarato sul modello 760 base, così come era avvenuto fino all'anno scorso, ma nel nuovo modello, 760 bis, già in distribuzione presso i consueti punti vendita.

In tale nuovo modello, per semplificare la dichiarazione, i singoli quadri sono stati compilati solo su fogli singoli, tali da consentire la presentazione solo di quelli compilati.

Per i soggetti che compilano la dichiarazione con strumenti informatici è stato predisposto un modello sintetico (denominato 760 bis/PC) da presentare all'Amministrazione finanziaria in luogo di quello tradizionale. Detto modulo, stampato su fogli bianchi contiene i soli dati anagrafici e reddituali del soggetto passivo d'imposta, i dati di calcolo delle imposte e la firma della dichiarazione. A garanzia della leggibilità delle informazioni contenute nel mod. 760 bis/PC, il contribuente dovrà conservare copia della dichiarazione stampata sul modello normale.

Prima di entrare nel merito del nuovo

modello su supporto cartaceo si ricorda che le associazioni assistenziali, sanitarie, didattiche, culturali, ricreative e sportive non sono soggette all'imposta sul patrimonio netto delle imprese istituita dal D.L. 30-9-1992 n. 394 convertito dalla legge 26-11-1992 n. 461.

Il *Mod. 760bis* è, infatti, il modello per la dichiarazione dei redditi degli *enti non commerciali* (e per completezza delle società ed enti non residenti in Italia) cioè quegli *enti*, come precisa l'art. 87 comma 1 lett. c) del testo Unico delle Imposte sui Redditi "*diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale*". Quali sono di regola le associazioni sportive che, in primo luogo non sono società ma per l'appunto associazioni ed in secondo luogo hanno (o meglio devono avere) come scopo istituzionale l'esercizio di attività non economiche (rectius non commerciali).

A tale riguardo le istruzioni per la compilazione del *Mod. 760bis* danno un'indicazione di estrema importanza, di cui si prende buona nota: "si fa presente che l'attività commerciale costituisce *oggetto principale* se rientra fra le finalità istituzionali dell'ente, determinate dalla legge istitutiva o dall'atto costitutivo, e non se rientra soltanto fra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità istituzionali; per-

*tanto, nel caso in cui le finalità istituzionali comprendano l'esercizio dell'attività commerciale insieme con l'esercizio di altre attività, non è rilevante la prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre*".

Ciò significa che se tra le attività statutariamente indicate nell'oggetto sociale rientra anche un'attività commerciale, come ad esempio la gestione di un posto di ristoro (anche se riservato ai soli soci) o la commercializzazione di prodotti, l'associazione non è considerata *ente non commerciale* ma *ente commerciale*. Con la conseguente sottoposizione ad imposta di tutti i propri introiti a qualunque titolo conseguiti.

Non solo, a tale conclusione si giungerà anche quando, in mancanza della redazione per atto pubblico o scrittura privata autenticata dell'atto costitutivo, risulti che l'associazione di fatto investe le somme derivanti da attività commerciali per finanziare queste stesse attività. Per la qualifica di ente non commerciale, infatti, è indispensabile la strumentalità degli eventuali proventi commerciali alla realizzazione degli scopi istituzionali dell'ente ossia l'utilizzo degli stessi per il finanziamento delle attività sportive istituzionali dell'associazione.

Fatta questa precisazione passiamo al **contenuto del nuovo Mod. 760bis**.

Per chiarezza si ricorda che sono tenute a presentare la dichiarazione dei redditi, compilando il suddetto modulo, solamente le associazioni che possiedono *redditi*.

Tenuto conto che per gli enti commerciali (quali sono le associazioni) i redditi sono costituiti dai *redditi fondiari* (possesso di terreni e/o fabbricati), *redditi da capitale* (cioè interessi, premi ecc. derivanti da operazioni di speculazione finanziaria, ricordando che gli interessi sui conti correnti bancari o postali non debbono essere dichiarati in quanto tassati alla fonte tramite ritenuta diretta) *redditi d'im-*

presa (derivanti dall'esercizio di attività commerciali) e redditi diversi (che è categoria residuale comprensiva di tutti gli ulteriori proventi legati ad attività, a favore di terzi, aventi natura anche occasionale).

La categoria dei redditi d'impresa, in particolare, comprende solo i proventi di natura commerciale, mentre ne rimangono esclusi gli introiti realizzati per svolgere attività conformi alle finalità istituzionali, salvo che queste non siano prestate a favore di terzi estranei all'associazione.

Quindi se l'associazione ricava solo ed unicamente introiti non ricompresi nelle quattro categorie sopra indicate, perché ad esempio non possiede beni immobili, non compie speculazioni finanziarie e consegue solamente proventi dai soci per l'esercizio della sua attività istituzionale, non è tenuta a presentare la dichiarazione dei redditi (Mod. 760 bis) in quanto priva di introiti imponibili a livello fiscale.

In presenza, invece, di introiti di natura commerciale vi è l'obbligo di presentazione della dichiarazione e chiaramente relativo pagamento delle imposte. E ciò si badi bene anche nel caso in cui l'attività commerciale fosse stata svolta in via del tutto occasionale. Salvo in questo caso che a deduzione dei costi direttamente imputabili all'attività commerciale non risulti alcun ammontare imponibile.

Risulta inoltre opportuno precisare che la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dall'approvazione del bilancio, o se l'approvazione non è avvenuta nei termini entro un mese dal termine statutario di approvazione. Le associazioni che per statuto non siano tenute all'approvazione del bilancio devono presentare la dichiarazione dei redditi entro sei mesi dalla fine del periodo d'imposta.

La dichiarazione, si è visto, deve essere effettuata compilando il Mod. 760bis, che presenta la stessa articolazione del Mod. 760.

vediamone nel dettaglio il contenuto.

## IL FRONTESPIZIO

Il frontespizio si compone di tre sezioni in cui devono essere riportati:

- nella prima sezione i dati relativi all'ente ossia denominazione (senza abbreviazioni), periodo d'imposta se diverso dall'anno solare, data di approvazione del bilancio e termine statutario di approvazione dello stesso (se non è prevista per l'associazione l'approvazione del bilancio lo spazio sarà lasciato in bianco), sede legale, domicilio fiscale solamente se diverso dalla sede legale ed i codici statistici (da individuare in relazione alla situazione propria dell'ente nelle istruzioni);

- nella seconda sezione i dati relativi al rappresentante legale cioè dati anagrafici e codice fiscale del soggetto nonché il codice della carica rivestita (1 per il rappresentante legale) e la data di decorrenza della carica;

- nella terza sezione la sottoscrizione, che a pena di nullità deve essere effettuata dal rappresentante legale dell'ente dichiarante. Tale sezione, analogamente all'attuale Mod. 760, si trova all'interno del frontespizio mentre in precedenza stava nell'ultima pagina della dichiarazione. In questa sezione oltre alla sottoscrizione devono essere riportati nome e cognome del rappresentante legale (e codice fiscale se persona diversa dal rappresentante legale indicato in precedenza), la qualità (nel caso in esame di "rappresentante legale") rivestita, il numero degli eventuali allegati nonché l'indicazione dei quadri compilati.

In ordine alle allegazioni si ricorda che tutti gli enti sono tenuti ad allegare copia anche fotostatica dell'atto costitutivo o dello statuto aggiornato. Analoga allegazione dovrà, inoltre, effettuarsi ogni qualvolta intervengano modificazioni. Se tali atti non esistono o se sono stati allegati ad una

precedente dichiarazione occorre farne specifica menzione nella distinta degli allegati. Gli enti in contabilità ordinaria, sia separata che unificata, oltre a tali allegazioni, debbono, inoltre allegare ad ogni dichiarazione copia del bilancio o del rendiconto.

Per le allegazioni deve essere compilata apposita distinta di cui al quadro S (da segnare nel frontespizio), da utilizzare anche per dare semplice menzione di allegazione precedente dell'atto costitutivo o dello statuto o della loro inesistenza.

## QUADRI

I quadri del Mod. 760bis seguono la stessa articolazione ed indicazione letterale utilizzata da sempre per il Mod. 760.

Diversamente dai modelli di dichiarazione precedenti a partire da quest'anno nel Modello 760 e 760bis è stata aggiunta una apposita sezione per la dichiarazione dei premi e delle vincite corrisposti dai sodalizi e soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. 600/73.

Si tratta in particolare della Sezione C inserita nel quadro Z del Modello.

In precedenza tali premi e vincite così come le relative ritenute dovevano essere dichiarati nel Mod. 770bis (dichiarazione dei sostituti d'imposta per dette ritenute, da non confondersi con il Mod. 770 "dichiarazione dei sostituti d'imposta" relativa ai compensi ed alle ritenute per i redditi da lavoro che va tuttora presentato separatamente entro il 31 ottobre di ogni anno) che doveva essere presentato contestualmente alla dichiarazione dei redditi.

Ora quindi in luogo della compilazione del Mod. 770bis dovrà essere redatto il quadro Z sezione C del Mod. 760bis (o 760 per le società ed enti commerciali) in cui devono essere riportati, come abbiamo detto, i dati relativi ai premi ed alle vincite corri-

sposte (o semplicemente divenute esigibili) nel periodo d'imposta, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. Chiaramente dovrà qui indicarsi la percentuale e l'ammontare delle ritenute operate. I documenti comprovanti l'applicazione delle ritenute non devono necessariamente essere allegati alla dichiarazione potendo essere conservati a cura del contribuente.

Si sottolinea che tale quadro e relativa sezione dovrà essere compilato anche dalle associazioni non obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi (in quanto prive di materia imponibile) che abbiano corrisposto premi e vincite soggette a dette ritenute. Esse pertanto negli stessi termini previsti per la dichiarazione dei redditi dovranno presentare il *Mod. 760bis* con la sola compilazione dell'anzidetto quadro e sezione.

Passiamo a questo punto ai quadri che dovranno essere compilati dai soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione.

In via preliminare si precisano le seguenti connessioni base:

**redditi fondiari:** quadro E per i terreni e quadro F per i fabbricati;

**redditi da capitale:** quadro G;

**redditi d'impresa:** quadro A per gli enti in contabilità ordinaria separata, quadro C per gli enti senza contabilità separata e quadro D per gli enti in contabilità semplificata (quadro questo che dovrà essere utilizzato anche dagli enti che abbiano effettuato opzione per il regime fiscale di cui alla legge 16 dicembre 1991 n. 398);

**redditi diversi:** quadro L.

Quindi in ragione delle diverse situazioni si osserva:

– enti che, pur non avendo svolto attività commerciali, hanno posseduto redditi fondiari o di capitale: *Mod. 760bis* principale (frontespizio), quadro B (riepilogativo), S (distinte), E (terreni), G (capitale), H (redditi di partecipazione in società

di persone);

– enti che hanno svolto attività commerciali con contabilità ordinaria separata: *Mod. 760bis* principale (frontespizio), B (riepilogativo), S (distinte), D. Inoltre i quadri E, F, G, H, L in caso di possesso di altri redditi oltre a quelli commerciali;

– enti che hanno svolto attività commerciali senza contabilità separata: *Mod. 760bis* principale (frontespizio), B (riepilogativo), S (distinte), A. Inoltre, sempre i quadri E, F, G, H L in caso di possesso di altri redditi oltre a quelli commerciali;

– enti che hanno svolto attività commerciali senza contabilità separata: *Mod. 760bis* principale (frontespizio), B (riepilogativo), S (distinte), C. Ovviamente sempre gli altri quadri già indicati in presenza di ulteriori tipi di reddito;

– enti che hanno svolto attività commerciali fruendo delle agevolazioni previste dalla L. n. 398/91; *Mod. 760bis* principale, B (riepilogativo), S (distinte), D. Chiaramente tutti gli altri quadri in presenza di altre fonti di reddito.

Come è possibile osservare oltre al modello principale (il frontespizio) ed al quadro S (distinte per le allegazioni o comunicazioni in ordine alle stesse) in tutti i casi va anche compilato il quadro B (riepilogativo) che si compone di due sezioni:

– la prima, a sua volta suddivisa in due parti in ragione dell'applicazione rispettivamente dell'IRPEG e dell'ILOR, predisposta per la determinazione del reddito complessivo ed il calcolo delle relative imposte. In particolare l'ILOR grava nella percentuale del 16,2% e l'IRPEG in quella del 37%. In tale sezione vengono anche riportati gli ammontari e gli estremi del versamento degli acconti dell'imposta, che dedotti dall'ammontare dell'imposta dovuta danno l'importo a saldo dell'imposta stessa;

– la seconda volta a contenere i dati

relativi agli estremi di versamento del saldo. In questa sezione qualora risulti un credito d'imposta potrà chiedersi che questo venga rimborsato o computato in diminuzione dall'imposta relativa al periodo d'imposta successivo. Si ricorda che sia l'IRPEG che l'ILOR non sono dovute o, se il saldo è negativo, non sono rimborsabili se i relativi importi non superano le lire 20.000.

Si ricorda infine che il modulo deve essere presentato in un'unica copia, e che le ricevute di versamento vanno conservate a cura del contribuente.

#### LA DICHIARAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI CHE HANNO OPTATO PER GLI ADEMPIMENTI CONTABILI DI CUI ALLA L. 398/91

I soggetti in esame dovranno, anche nel nuovo modello, continuare a compilare i quadri B e D, già obbligati nel preesistente mod. 760.

Il quadro D sarà utilizzato per la determinazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Nel rigo D2 andrà indicato l'ammontare dei ricavi commerciali conseguiti nel periodo d'imposta.

Il presente rigo contiene un apposito spazio per l'indicazione dei ricavi per attività in regime forfettario quali, appunto, quelli degli enti senza scopo di lucro che hanno optato per la determinazione forfettaria del reddito ai sensi dell'art. 2 comma 5 della legge 16 dicembre 1991 n. 398.

Detti soggetti dovranno poi indicare al rigo D22, evidenziandolo anche nell'apposito spazio, solo il 94% dei predetti ricavi quali costi forfettariamente riconosciuti e nel rigo D5 le plusvalenze realizzate.

Si ricorda che per poter fruire dell'opzione per la determinazione forfettaria del reddito, dette ultime associazioni devono aver conseguito, nel

periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 12 dicembre 1996, proventi derivanti dall'attività commerciale per un importo non superiore a L. 125.647.000 (vedi D.P.C.M. 12 dicembre 1996 in G.U. n. 16 del 21 gennaio 1997).

Il dato di rigo D22 andrà riportato al rigo D24.

La differenza tra il rigo D2 e D24 andrà riportato al rigo D27 e costituirà il reddito imponibile dichiarato. Tale importo andrà riportato al rigo D31 e successivamente ai rigi D35 e D37 costituendo anche il reddito imponibile ai fini ILOR.

Il dato andrà poi riportato al rigo

B03; B08 e B09 dove verrà calcolata l'imposta locale sui redditi da versare.

I rigi B14 e B15 riporteranno gli acconti versati nel periodo d'imposta e il rigo B16 l'imposta dovuta.

L'importo di cui al rigo D27 andrà riportato al rigo B20, da riportare al rigo B32.

Tale somma, al rigo B33 consentirà di determinare l'importo dovuto ai fini IRPEG da riportare al rigo B37. I rigi B47 e B48 riporteranno gli acconti versati e, per differenza, al rigo B49 andrà riportata l'imposta dovuta.

I rigi B52 e B56 riporteranno gli estremi del saldo dovuto.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2 della L. 18-4-1986 n. 121, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione annuale non sono dovute se i relativi importi non superano L. 20.000.

*Indirizzo dell'Autore:  
Dott. Guido Martinelli  
Via Marzabotto, 15  
40133 Bologna*

