

informatore e degli enti      normativo delle parrocchie non commerciali

# ex **L**ege



**La dichiarazione  
dei redditi**

**Agevolazioni ICI  
per gli immobili  
storico-artistici**

**1** 2005

# SOMMARIO

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

## **LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

<b>LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI</b> <i>di Patrizia Clementi</i> .....	<b>pag. 9</b>
--	---------------

<b>MODELLI, SCADENZE E VERSAMENTI</b> .....	<b>pag. 9</b>
---	---------------

1. MODELLO UNICO O DICHIARAZIONI AUTONOME? .....	pag. 9
2. LE SCADENZE DI PRESENTAZIONE E DI PAGAMENTO .....	pag. 11
Termine per la presentazione della dichiarazione .....	pag. 11
Scadenze per il pagamento delle imposte .....	pag. 11
Gli acconti, la compensazione e i versamenti rateizzati .....	pag. 12
3. PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE: CONSEGNA O INVIO TELEMATICO? .....	pag. 13
4. ERRORI E OMISSIONI POSSONO COSTARE CARI .....	pag. 14
5. ...MA SI PUÒ RIMEDIARE RIDUCENDO LE SANZIONI .....	pag. 15

<b>PARTI COMUNI E PROSPETTI DI UNICO 2005</b> .....	<b>pag. 19</b>
---	----------------

1. UNICO 2005: SLALOM TRA QUADRI E PROSPETTI .....	pag. 19
2. SEMPRE OBBLIGATORIA LA COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO .....	pag. 20
3. NEL QUADRO RN IL CALCOLO DELL'IMPOSTA .....	pag. 22
4. L'ALIQUTA IRES RIDOTTA .....	pag. 23
5. COMPENSAZIONE E RIMBORSI: TUTTE LE IMPOSTE RIASSUNTE NEL QUADRO RX .....	pag. 24
6. CON IL PROSPETTO DEGLI ONERI DEL QUADRO RS SI RIDUCE L'IMPOSTA .....	pag. 25
7. UN CREDITO D'IMPOSTA COMPENSA I VECCHI ABBUONI PER IL CINEMA .....	pag. 28
8. AMMINISTRATORI E COLLEGIO SINDACALE SI ELENCA NEL QUADRO RO .....	pag. 29

<b>LE REGOLE PER LA TASSAZIONE DI TERRENI E FABBRICATI</b> .....	<b>pag. 31</b>
--	----------------

1. QUALI I TERRENI CHE ENTRANO NEL QUADRO RA .....	pag. 31
2. PASSA DAL QUADRO RB IL REDDITO DEI FABBRICATI .....	pag. 34
3. LA STORIA INFINITA DEGLI IMMOBILI STORICI IN LOCAZIONE CONTINUA .....	pag. 37

<b>LE PLUSVALENZE IMMOBILIARI, LE ATTIVITÀ COMMERCIALI OCCASIONALI E GLI ALTRI REDDITI DIVERSI</b> .....	<b>pag. 42</b>
--	----------------

<b>L'AFFRANCAMENTO DELLE PLUSVALENZE DI TERRENI E AREE EDIFICABILI TROVA SPAZIO NEL QUADRO RM</b> .....	<b>pag. 46</b>
---	----------------

IL MONITORAGGIO DEI TRASFERIMENTI DI CAPITALE NEL QUADRO RW . . . . .	pag. 47
---	---------

LA DICHIARAZIONE DELLE RITENUTE SUI PREMI DELLE LOTTERIE NEL QUADRO RZ . . . . .	pag. 49
---	---------

## I REDDITI DI IMPRESA E QUELLI DI CAPITALE

di Luigi Corbella . . . . .	pag. 51
-----------------------------	---------

### I REDDITI D'IMPRESA . . . . . pag. 53

1. ATTIVITÀ D'IMPRESA . . . . .	pag. 53
2. CONTABILITÀ SEPARATA, REGIME ORDINARIO E REGIMI FORFETARI . . . . .	pag. 55
3. IMMOBILI STRUMENTALI . . . . .	pag. 56
4. STUDI DI SETTORE . . . . .	pag. 57
5. IRAP . . . . .	pag. 57
6. ALCUNI ESEMPI . . . . .	pag. 60
a) Contributi pubblici . . . . .	pag. 60
b) Costi promiscui . . . . .	pag. 62

### I REDDITI DI CAPITALE . . . . . pag. 64

1. IL QUADRO RL - ALTRI REDDITI . . . . .	pag. 64
2. IL QUADRO RM - REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI SOGGETTI AD IMPOSTA SOSTITUTIVA, REDDITI DI FONTE ESTERA E REDDITI DERIVANTI DA IMPRESE ESTERE PARTECIPATE . . . . .	pag. 65

## LA DICHIARAZIONE IRAP

di Patrizia Clementi . . . . .	pag. 67
--------------------------------	---------

Chi sono i soggetti passivi IRAP? . . . . .	pag. 67
Su quale valore si calcola l'imposta . . . . .	pag. 68

1. STIPENDI, COMPENSI, PARCELLE: LA BASE IMPONIBILE PER GLI ENTI SENZA ATTIVITÀ COMMERCIALE . . . . .	pag. 68
2. DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE COMPLESSIVO NETTO . . . . .	pag. 70
3. DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA E (EVENTUALE) RIPARTIZIONE TRA LE DIVERSE REGIONI . . . . .	pag. 70
4. CALCOLO E VERSAMENTO DELL'IMPOSTA . . . . .	pag. 71

## APPROFONDIMENTI

### GLI IMMOBILI STORICO-ARTISTICI DEGLI ENTI CONQUISTANO L'AGEVOLAZIONE ICI

di Patrizia Clementi . . . . .	pag. 77
--------------------------------	---------

## DOCUMENTAZIONE

CASSAZIONE, SENTENZA 29 DICEMBRE 2004, N. 24167 . . . . .	pag. 83
---	---------

# EDITORIALE

Il primo numero di *Ex lege* del 2005 è interamente dedicato alle problematiche fiscali. D'altronde l'approssimarsi dell'estate reca con sé il principale appuntamento annuale con il fisco: non solo le persone fisiche e le società ma anche gli enti non commerciali possono essere interessati ad uno o più dei diversi modelli fiscali mediante i quali effettuare le dichiarazioni annuali e pagare le imposte dovute.

Così Patrizia Clementi e Luigi Corbella ci accompagnano, con acribia, semplicità di linguaggio e opportune esemplificazioni, nella illustrazione della dichiarazione dei redditi degli enti non commerciali.

In particolare, veniamo guidati nella conoscenza di modelli, scadenze e modalità di versamenti relativi a *IRES*, *IRAP* e *IVA*; sono da richiamare, in questa parte, soprattutto le regole per la tassazione di terreni e fabbricati, con la vicenda annosa e controversa del calcolo delle imposte dovute per gli immobili storici concessi in locazione e la possibilità dell'affrancamento delle plusvalenze di terreni e aree edificabili (Clementi).

Un contributo specifico è dedicato ai redditi di impresa e a quelli di capitale (Corbella) mentre singolarmente viene trattata anche la dichiarazione IRAP (Clementi).

Infine nella sezione *Approfondimenti* viene presentata e commentata la lunga vertenza che ha portato, con la sentenza 29 dicembre 2004, n. 24167 della Corte di Cassazione (pubblicata nella sezione *Documentazione*) al riconoscimento, per gli immobili di interesse storico-artistico di proprietà degli enti non commerciali, del diritto di accedere alle agevolazioni fiscali previste per tali immobili in ordine al calcolo dell'ICI.

Si tratta di una importante vittoria nel lungo contenzioso che ha opposto in materia gli enti non commerciali e in particolare quelli ecclesiastici, alle amministrazioni comunali.

Milano, 15 maggio 2005

don Carlo Azzimonti  
Avvocato generale e Direttore responsabile

---

# **LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**

---

## LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

### MODELLI, SCADENZE E VERSAMENTI

L'inizio dell'estate accompagna il principale appuntamento con il fisco: coincide infatti con il rito delle dichiarazioni annuali, adempimento che coinvolge, oltre alle persone fisiche e alle società, anche gli enti non commerciali (o, almeno, la maggioranza di essi) che possono essere interessati ad uno o più dei quattro diversi modelli fiscali attraverso i quali devono essere rese le dichiarazioni annuali.

#### 1. MODELLO UNICO O DICHIARAZIONI AUTONOME?

Sono tenuti alla *dichiarazione IRES*, contrassegnata dalla *lettera R*, gli enti che, nel periodo d'imposta 2004, sono stati titolari di qualcuno dei redditi ad essi imputabili: *fondari* (derivanti dal possesso di immobili diversi da quelli esenti); *d'impresa* (connessi all'esercizio in forma non occasionale di attività commerciali); *di capitale* (diversi da quelli tassati alla fonte a titolo di imposta o imposta sostitutiva); *diversi* (come l'esercizio occasionale di attività commerciali, la vendita di aree edificabili, l'affitto di terreni per usi non agricoli...).

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

Sono tenuti di norma alla *dichiarazione IVA annuale*, contrassegnata dalla *lettera V*, gli enti che hanno esercitato abitualmente attività commerciali. Vi sono poi una serie di casi di esonero dall'obbligo di dichiarazione; tra quelli che possono maggiormente interessare gli enti non commerciali si ricordano i seguenti:

- gli enti che per l'anno d'imposta hanno esercitato esclusivamente operazioni esenti (es.: scuola materna);
- gli enti che hanno dato in affitto l'unica azienda e non esercitano altre attività commerciali;
- gli enti di tipo associativo che hanno gestito attività commerciali esercitando l'opzione per il sistema forfetario di cui alla L. 398/1991.

La *dichiarazione del sostituto d'imposta* prevede l'utilizzo di due diversi modelli, il *Modello 770/2005 SEMPLIFICATO* e il *Modello 770/2005 ORDINARIO*, contrassegnati dalla *lettera S*. Quello che di norma può interessare gli enti non commerciali è il primo dei due modelli che deve essere utilizzato dagli enti che hanno corrisposto somme assoggettate a ritenuta d'acconto, come stipendi a dipendenti, compensi a collaboratori, parcelle a professionisti. Il secondo modello (di cui qui non ci occupiamo) è invece riservato ai sostituti d'imposta, intermediari finanziari e agli altri soggetti che devono comunicare i dati relativi alle ritenute operate sui dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell'anno 2004 od operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo.

Sono obbligati alla dichiarazione nella *forma unificata* (ovvero a compilare per ogni diversa imposta la corrispondente dichiarazione utilizzando come frontespizio quello dell'*UNICO 2005* e a rispettare, per la presentazione del modello, la scadenza prevista per la dichiarazione relativa alle imposte sui redditi) gli enti che hanno un *periodo d'imposta coincidente con l'anno solare* e che sono tenuti alla presentazione di almeno due tra le dichiarazioni dovute ai fini IRES, IVA e IRAP. Non può mai essere compresa nella dichiarazione unificata la dichiarazione *Modello 770 SEMPLIFICATO*.

Inoltre, gli enti nei cui confronti si applicano gli studi di settore e i parametri, sono tenuti a presentare i modelli per la comunicazione dei dati ai fini dell'applicazione degli stessi.

Gli enti che adottano un periodo d'imposta *non coincidente con l'anno solare* che si è chiuso anteriormente al 31 dicembre 2004, sono tenuti alla dichiarazione in forma *non unificata*, rispettando, nella scelta del modello da utilizzare, le seguenti regole:

- per la dichiarazione dei *redditi* deve essere utilizzato il *Modello UNICO 2004*, approvato lo scorso anno. In questo caso, qualora il *Modello UNICO 2004* non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, previsti invece dai modelli approvati nel 2005, tali dati dovranno essere forniti su eventuale richiesta degli Uffici finanziari;
- per la dichiarazione ai fini *IRAP*, da rendere sempre congiuntamente alla dichiarazione dei redditi, deve essere utilizzato il *Modello IRAP 2004*;
- per la dichiarazione *IVA* e per quella del *sostituto d'imposta* devono invece essere utilizzati il *Modello IVA 2005* e il *Modello 770 SEMPLIFICATO 2005*.

## 2. LE SCADENZE DI PRESENTAZIONE E DI PAGAMENTO

I *termini* stabiliti per la presentazione o l'invio telematico della dichiarazione e quelli che interessano le scadenze per i versamenti non hanno subito variazioni rispetto allo scorso anno. Esaminiamoli distintamente.

### ➤ Termine per la presentazione della dichiarazione

Circa i termini per la *consegna* o l'*invio* del modello la scadenza si calcola per tutti gli enti alla stessa maniera e differisce soltanto in riferimento alla modalità di presentazione della dichiarazione.

Per gli enti ammessi alla presentazione del *modello cartaceo* presso gli uffici postali o bancari il termine è fissato al *settimo mese* successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta; per gli enti tenuti all'*invio telematico* e per quelli che, pur non essendovi obbligati scelgono tale forma, la scadenza è stabilita alla fine del *decimo mese* successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

In pratica, per gli enti che adottano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il termine è, rispettivamente, il *1° agosto* (dal momento che il 31 luglio cade in domenica e che, in forza dell'articolo 18 del decreto legislativo n. 241 del 1997, è stabilito lo spostamento di tutte le scadenze che cadono in sabato o domenica al primo giorno lavorativo successivo) oppure il *31 ottobre*.

### ➤ Scadenze per il pagamento delle imposte

Anche la scadenza per effettuare i versamenti di IRES ed IRAP è fissata, per tutti gli enti, indipendentemente dal termine di presentazione della dichiarazione, al giorno *20 del sesto mese* successivo alla chiusura del periodo d'imposta. Quindi per gli enti che adottano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, indipendentemente dalla circostanza che risultino obbligati da legge, regolamento o statuto all'approvazione del bilancio, il termine per il pagamento delle imposte cade al *20 giugno*.

Un'eccezione (per la verità piuttosto rara) riguarda gli enti che, esclusivamente in base a disposizioni di legge (e non quindi per previsione statutaria), possono approvare il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio: in questo caso il versamento delle imposte deve essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, oppure, se il bilancio non è approvato entro il sesto mese dalla chiusura dell'esercizio, il versamento deve comunque avvenire entro il giorno 20 del mese successivo a quello sopra indicato.

I versamenti possono essere differiti di 30 giorni maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo; per gli enti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare la scadenza ultima è quindi fissata al *20 luglio*.



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

- entro il *termine ordinario* di versamento dell'IRES e IRAP (ovvero entro il 20 giugno o entro il giorno 20 del sesto mese successivo alla chiusura dell'esercizio), aumentando l'importo dell'interesse fissato nello 0,40% per mese o frazione di mese a partire dal 16 marzo;
- entro il *termine differito* di 30 giorni aumentando l'importo, oltre che degli interessi calcolati come sopra, anche di un ulteriore 0,40%, calcolato sul debito complessivo (imposta più interessi).

### ► **Gli acconti, la compensazione e i versamenti rateizzati**

Con il versamento del saldo dell'IRES e dell'IRAP deve essere effettuato anche il *primo acconto* a valere sul periodo d'imposta 2005. Quest'anno la misura complessiva dell'acconto IRES è stata aumentata al 102,5%<sup>1</sup>. Resta invece invariata la sua ripartizione in due rate: la prima del 40% (ovvero il 41% dell'imposta dovuta per il 2004 e il 39,6% dell'IRAP dovuta per lo stesso periodo) e la seconda, da versare entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta (novembre, per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare), pari al residuo 60% (61,5% dell'imposta dovuta nel 2004 ovvero 59,4% dell'IRAP 2004).

Si precisa che l'innalzamento della misura dell'acconto nelle *Istruzioni* è erroneamente riferita sia all'IRES che all'IRAP. Con la risposta ad un'interrogazione<sup>2</sup> il Ministero dell'economia e delle finanze ha rettificato la propria interpretazione dichiarando che *"l'indicazione della misura dell'acconto al 102,5% non può essere estesa all'IRAP. Pertanto ne consegue che l'acconto IRAP, dovuto dai soggetti passivi dell'IRES, resta confermato nella misura del 99%.*

La prima rata non è dovuta se il suo ammontare non supera 103 euro; in tal caso l'acconto sarà unico e dovrà essere effettuato nel mese di novembre (o entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta). Non si dovrà versare alcun acconto in riferimento all'imposta il cui debito per il 2005 non supera 20,66 euro.

È possibile *compensare* crediti e debiti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Regioni, INAIL, ENPALS) nella misura risultante dalla dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive, compilando gli appositi spazi del Mod. F24. Si tenga presente che il Mod. F24 consente ai diversi enti impositori di venire a conoscenza delle compensazioni operate dai contribuenti e di regolare le loro reciproche partite di debito e credito. La compensazione infatti può essere effettuata solo con la presentazione del modello; in sua assenza non si ritiene eseguita e i versamenti delle imposte a debito sono considerati omessi.

<sup>1</sup>Così è riportato nelle *Istruzioni*, anche se il D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, art. 4, lett. n), dispone l'innalzamento della precedente misura del 99%, *"ai soli fini dell'imposta sul reddito delle società"*.

<sup>2</sup>Pubblicata su "Il Sole 24 Ore" del 26.5.2005, pag. 23.

Pertanto il modello deve essere presentato anche nel caso in cui, per effetto delle compensazioni operate, presenti un saldo finale uguale a zero.

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

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

Le rate successive alla prima devono essere pagate a scadenze diverse: se l'ente è titolare di partita IVA, il pagamento deve avvenire entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza, mentre se l'ente è in possesso del solo codice fiscale, i versamenti devono essere effettuati entro la fine di ciascun mese.

Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi nella misura del 6% annuo, da calcolarsi forfetariamente secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda. Sugli importi da versare con le rate mensili successive alla prima si applicano gli interessi dello 0,50% in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.

In pratica, sulla prima delle rate non sono dovuti interessi<sup>3</sup>, sulla seconda devono essere calcolati per i giorni intercorrenti tra la scadenza ordinaria e la data di versamento, sulla terza e le successive devono essere calcolati nella misura fissa dello 0,50% mensile.

### **3. PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE: CONSEGNA O INVIO TELEMATICO?**

Premesso che anche gli enti che non vi sono obbligati (categoria peraltro residuale) possono avvalersi del servizio telematico per la presentazione

<sup>3</sup>Saranno eventualmente da conteggiare nel debito da rateizzare gli interessi corrispettivi dello 0,40% dovuti nel caso in cui si sia scelto di prorogare l'ordinario termine di scadenza dei versamenti di 30 giorni.

della dichiarazione, si ricorda che sono *obbligati* a tale forma di trasmissione gli enti tenuti alla presentazione di uno o più dei seguenti modelli:

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

L'obbligo della trasmissione telematica si applica per tutti i modelli di dichiarazione (IVA, IRES, IRAP e sostituto d'imposta) che gli enti sopra indicati sono tenuti a presentare, sia in forma unificata, che disgiunta.

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

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

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

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

Gli enti che non hanno l'obbligo di presentazione della dichiarazione tramite invio telematico e che non intendono adottare questa modalità in via facoltativa, possono *consegnarla* ad un qualsiasi ufficio postale oppure ad una banca convenzionata. Il servizio di ricezione delle dichiarazioni è gratuito.

#### 4. ERRORI E OMISSIONI POSSONO COSTARE CARI...

Alla più radicale *omissione*, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi (fatte salve le sanzioni penali connesse però a fattispecie che normalmente non riguardano gli enti non commerciali), si applica la sanzione dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 258 euro. Se dalla dichiarazione omessa non deriva

alcun debito di imposta, si applica comunque la sanzione di 258 a 1.032 euro che può essere aumentata fino al doppio se l'omissione riguarda un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili (ovvero un ente che svolge attività commerciali). La dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni è considerata omessa.

Analogamente sanzionate sono le ipotesi di:

- dichiarazione nulla in quanto redatta su modelli non conformi a quelli approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;
- dichiarazione presentata in banca o posta dai soggetti obbligati all'invio telematico;
- dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da un soggetto diverso dal legale rappresentante (salva la possibilità di regolarizzazione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio).

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

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

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

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

#### 5. ...MA SI PUÒ RIMEDIARE RIDUCENDO LE SANZIONI

Le violazioni commesse possono essere sanate aderendo all'istituto del cosiddetto *ravvedimento operoso* che "premia" i contribuenti che auto-denunciano le proprie violazioni ed effettuano il versamento delle sanzioni (in misura ridotta), a condizione che le inadempienze non siano già state in qualche modo contestate dagli Uffici finanziari.

Il *mancato pagamento in tutto o in parte* dei saldi e/o degli acconti delle imposte dovute alle prescritte scadenze può essere sanato con il versamento della sanzione ridotta al 3,75% (invece del 30%) se il pagamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza; se il versamento avviene entro



il termine fissato per la presentazione della dichiarazione annuale, la sanzione è dovuta nella misura del 6%. In entrambi i casi è necessario versare contestualmente anche gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Nel caso di *dichiarazione presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni*, indipendentemente che dalla dichiarazione emerga un debito di imposte, è possibile regolarizzare la violazione eseguendo spontaneamente, ed entro lo stesso termine, il versamento di una sanzione di euro 32, pari a 1/8 della sanzione minima applicabile (258 euro). Restano comunque applicabili le sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti i versamenti delle imposte.

Le *dichiarazioni che contengono errori materiali e di calcolo* nella determinazione degli imponibili e delle imposte, nell'indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, oneri deducibili o detraibili, ritenute d'acconto e crediti di imposta, possono essere sanate a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo venga presentata una dichiarazione integrativa, effettuato il versamento delle imposte omesse, della sanzione ridotta del 6% (in luogo del 30%) e degli interessi maturati fino alla data di versamento.

Le *dichiarazioni che contengono omissioni o errate indicazioni* di redditi, errata determinazione dei redditi, esposizioni indebite di detrazioni o deduzioni di imposte possono essere sanate a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo venga presentata una dichiarazione integrativa, effettuato il versamento delle imposte omesse, della sanzione ridotta del 20% (in luogo del 100%) e degli interessi maturati fino alla data di versamento.

Anche alcuni errori commessi nella compilazione del modello unico di versamento, Mod. F24, possono essere sanati presentando ad un Ufficio dell'Agenzia delle entrate un'apposita istanza. Con tale procedura possono essere corrette le inesattezze riguardanti: codice fiscale, periodo di riferimento del tributo, codice tributo, suddivisione in più tributi dell'importo versato con un solo codice tributo.

## UNICO 2005 ENC - ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI

LETTERA R	LETTERA V	LETTERA I
modello dichiarazione dei redditi (IRES)	modello dichiarazione IVA	modello dichiarazione RAP

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

MODELLO	PRESENTAZIONE IN BANCA O POSTA	INVIO TELEMATICO
<b>UNICO ENC 2005</b>	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (1° agosto per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare) <sup>1</sup>	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
<b>IRES 2005 IN FORMA AUTONOMA<sup>1</sup></b>	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (1° agosto per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
<b>IRAP 2005 IN FORMA AUTONOMA<sup>2</sup></b>	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (1° agosto per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
<b>IVA 2005 IN FORMA AUTONOMA<sup>3</sup></b>	1° agosto	31 ottobre
<b>770/2005 SEMPLIFICATO</b>		30 settembre
<b>770/2005 ORDINARIO</b>		31 ottobre

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

<sup>2</sup>Se è l'unica dichiarazione dovuta.

<sup>3</sup>Per enti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

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

<sup>1</sup>Se il bilancio non è approvato entro il sesto mese dalla chiusura dell'esercizio, il versamento deve comunque essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo a quello sopra indicato.

## PARTI COMUNI E PROSPETTI DI UNICO 2005

### 1. UNICO 2005: SLALOM TRA QUADRI E PROSPETTI

Come di consueto, il numero prevalentemente dedicato alla dichiarazione dei redditi non intende sostituirsi alle *Istruzioni* emanate dall'Agenzia delle entrate unitamente all'approvazione del modello; con questo fascicolo vogliamo solo dare alcune indicazioni per la compilazione dei quadri che maggiormente riguardano gli enti non commerciali cercando in primo luogo di sottolineare alcune specificità che riguardano in particolare l'ambito degli enti ecclesiastici e di quelli ad essi spesso collegati. Il nostro secondo obiettivo è quello di rendere meno faticosa la consultazione delle *Istruzioni* aiutando a selezionare nella marea del materiale a disposizione (anche quest'anno sono 153 le pagine che accompagnano il modello) le parti che possono interessare.

Questi i quadri di cui ci occupiamo in questo numero.

<b>Quadro RA</b>	redditi dei terreni
<b>Quadro RB</b>	redditi dei fabbricati
<b>Quadro RF</b>	redditi d'impresa in regime di contabilità ordinaria
<b>Quadro RG</b>	redditi d'impresa in regime di contabilità semplificata e regimi forfetari
<b>Quadro RL</b>	redditi diversi
<b>Quadro RM</b>	redditi di capitale e redditi soggetti ad imposta sostitutiva e redditi di fonte estera
<b>Quadro RN</b>	determinazione del reddito complessivo – calcolo delle imposte
<b>Quadro RO</b>	elenco degli amministratori, dei rappresentanti e dei componenti dell'organo di controllo
<b>Quadro RS</b>	prospetti comuni relativi ai Quadri RC, RD, RE, RF, RG e prospetto degli oneri
<b>Quadro RU</b>	crediti d'imposta
<b>Quadro RX</b>	compensazione – rimborsi
<b>Quadro RW</b>	trasferimenti all'estero e trasferimenti da, per e sull'estero
<b>Quadro RZ</b>	dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa a interessi, altri redditi di capitale e redditi diversi

## 2. SEMPRE OBBLIGATORIA LA COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

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

Dal momento che il frontespizio va compilato una volta sola anche se il modello comprende più dichiarazioni, nel primo riquadro *Tipo di dichiarazione* occorrerà indicare, barrando la rispettiva casella, quali sono quelle contenute nell'*UNICO*; inoltre dovrà essere evidenziato se il modello contiene alcuni *Quadri* e precisamente il *Quadro RW*, oppure il *Quadro VO* (che fa parte del modello di dichiarazione annuale IVA). Questa seconda ipotesi riguarda gli enti esonerati o non soggetti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA (ad esempio gli enti che nell'ambito delle attività commerciali esercitate realizzano solo operazioni esenti, come nel caso delle scuole materne); la casella deve essere barrata qualora si abbia l'obbligo di comunicare le opzioni o le revoche effettuate. Per effetto della modifica apportata dal D.P.R. 404/2002 all'articolo 2, comma 2 del D.P.R. 442/1997, infatti, la comunicazione delle opzioni e delle revoche esercitate deve avvenire con le stesse modalità e termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA (naturalmente la casella non deve essere barrata nel caso in cui l'ente presenti la dichiarazione IVA con il modello *UNICO* o l'abbia presentata in forma autonoma). Sempre nel primo riquadro deve essere segnalato se la dichiarazione ne corregge o integra una presentata in precedenza. Occorrerà barrare la casella *Correttiva nei termini* nei casi in cui si intende, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare un *Modello UNICO 2005* già presentato, compilando una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti. L'altra casella, *Dichiarazione integrativa* va utilizzata per rettificare o integrare una dichiarazione (nei casi consentiti e indicati a pagina 12 delle *Istruzioni*) i cui termini di presentazione sono già scaduti; si faccia attenzione però che in questa ipotesi il modello da utilizzare è quello approvato per il periodo d'imposta cui la dichiarazione integrativa fa riferimento. I soggetti nei confronti dei quali si applicano i parametri o gli studi di settore devono barrare la casella corrispondente e compilare e allegare gli appositi modelli. Da ultimo, il primo riquadro contiene la casella *Eventi eccezionali*, che riguarda i soli soggetti che hanno fruito, a seguito di specifico provvedimento, del differimento dei termini in conseguenza di danni

subiti per essersi opposti a tentativi di estorsione oppure a causa di eventi eccezionali (sismici, meteorologici, socio-politici,...).

Nella seconda sezione *Dati relativi alla società o ente* è innanzitutto richiesta l'indicazione del numero di partita IVA, a proposito del quale si ricorda che l'ente deve esserne in possesso solo se svolge attività commerciali in maniera non occasionale e che il numero di partita IVA non deve costituire anche il numero di codice fiscale, ma deve essere attribuito in aggiunta. Il periodo d'imposta adottato dall'ente deve essere indicato solo nel caso che non coincida con l'anno solare. I codici relativi allo *stato, natura giuridica e situazione* sono da desumere, rispettivamente, dalla Tabella A, B e C riportate alle pagine 13 e 14 delle *Istruzioni*. Le associazioni che utilizzano le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 148, commi 3 e seguenti devono barrare la specifica casella. L'eventuale indirizzo di posta elettronica, attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria può contattare celermente l'ente, può essere indicato nell'apposito spazio. Dove il modello richiede l'indicazione della data di approvazione del bilancio le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici, che non hanno l'obbligo civilistico di bilancio, non devono riportare alcunché (si noti però che le associazioni o fondazioni di culto riconosciute civilmente potrebbero prevedere nei loro statuti un termine per l'approvazione del bilancio e del rendiconto; in tal caso le date richieste devono essere annotate).

Il terzo riquadro *Dati relativi alle Onlus* riguarda solo tre tipologie di soggetti: gli enti che si sono dati una configurazione Onlus, che dovranno indicare il *codice 1*; gli enti che hanno costituito un "ramo Onlus" (possibilità prevista per gli enti ecclesiastici e le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero degli interni) che segnaleranno tale circostanza con il *codice 2*; le cosiddette Onlus di diritto (organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e organizzazioni non governative) che riporteranno il *codice 3*; è inoltre richiesta anche l'indicazione dell'ulteriore codice che identifica il settore di attività. Tale dato deve essere desunto dalla Tabella D (pag. 14 delle *Istruzioni*). Si ricordi che le attività che identificano le Onlus in quanto tali, sia quella istituzionale sia quella connessa, non comportano alcun obbligo dichiarativo e pertanto la dichiarazione non dovrà comprenderle. Ciò, però, non equivale ad affermare che le Onlus non devono mai presentare la dichiarazione dei redditi; innanzitutto i soggetti che sono Onlus solo in parte (quelli con "ramo Onlus") potranno avere ogni altro reddito attribuibile all'ente non commerciale: redditi fondiari, di capitale, d'impresa, diversi. Ma anche le Onlus "totali" potrebbero, ad esempio, essere titolari di redditi fondiari da assoggettare a dichiarazione, compreso il reddito fondiario degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle proprie attività, come meglio si vedrà di seguito trattando di questa categoria di redditi.

Nella quarta sezione *Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione* vanno indicati, come d'abitudine, i dati relativi al rappresentante legale dell'ente (il parroco o l'amministratore parrocchiale nel caso

della parrocchia) tenendo presente che, in presenza di più rappresentanti, nel frontespizio vanno comunque indicati i dati di un solo soggetto, mentre quelli relativi agli altri rappresentanti vanno indicati nel *Quadro RO*. Il *codice carica*, normalmente 1, va scelto tra i 9 possibili, elencati al *punto 2.6 delle Istruzioni*. La *decorrenza della carica* e i dati relativi alla *residenza anagrafica o domicilio fiscale* vanno indicati solo se variati rispetto allo scorso anno oppure se la precedente dichiarazione non è stata presentata.

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

### 3. NEL QUADRO RN IL CALCOLO DELL'IMPOSTA

Il *Quadro RN* contiene le voci necessarie a calcolare l'IRES a credito o a debito per il periodo d'imposta 2004. Nei righe da *RN1* a *RN11* devono perciò essere riportati, desumendoli dai singoli quadri compilati, tutti i redditi soggetti all'imposta e anche le eventuali perdite, nei casi consentiti. Aggiungendo poi nel *riga RN12* l'importo di imposte che sono state dedotte dal reddito negli anni precedenti e per le quali si è ottenuto lo sgravio e altri eventuali oneri (non relativi all'eventuale reddito d'impresa) parimenti dedotti e successivamente rimborsati, si ottiene il reddito complessivo (o la perdita conseguita) da indicare nel *riga RN13*.

Circa il resto della compilazione si ricorda in particolare:

- gli oneri deducibili (da desumere dal *Quadro RS*, *riga RS27*) vanno inseriti nel *riga RN15* e non possono mai essere superiori al reddito complessivo aumentato del credito d'imposta;
- al reddito imponibile, da indicare nel *riga RN16*, va applicata l'aliquota d'imposta spettante indicandola nella *colonna 1* dello stesso *riga RN16*; si ricorda che in numerosi casi gli enti non commerciali hanno diritto all'applicazione dell'aliquota ridotta rispetto alla misura ordinaria del 33% (si veda il punto successivo per l'identificazione delle ipotesi di agevolazione previste dalla normativa);
- l'imposta calcolata deve essere indicata nel successivo *riga RN17*;
- gli oneri rimborsati per i quali l'ente abbia fruito della detrazione d'imposta vanno indicati, nella misura del 19%, nel *riga RN18*;

- le detrazioni d'imposta, pari al 19% di quanto dichiarato nel *Quadro RS*, *riga RS37*, sono da riportare nel *riga RN19* e non possono mai essere superiori all'imposta indicata nel *riga RN17*;
- il credito di imposta per canoni di locazione ad uso abitativo non percepiti (circostanza dichiarata, attraverso l'apposito codice nel *Quadro RF*) va annotato nel *riga RN23*;
- le ritenute d'acconto già subite sono da inserire nel *riga RN24*: ad esempio quelle operate dagli enti pubblici (Comuni, Regione, Provveditorato, ecc.) a fronte dell'erogazione di contributi per le attività commerciali o quelle effettuate in relazione alle indennità di esproprio per le quali si intende optare per la tassazione ordinaria;
- i crediti d'imposta dichiarati nel *Quadro RU* (ad esempio quello spettante agli esercenti di sale cinematografiche o quello relativo all'assunzione di nuovi lavoratori dipendenti) vanno inseriti nel *riga RN27*, ma solo fino a concorrenza dell'importo di *riga RN26* (ovvero dell'imposta lorda dovuta);
- l'eccedenza d'imposta che nella precedente dichiarazione è stata indicata nella *colonna 4* del *riga RX1* in quanto si è optato per il suo utilizzo in diminuzione delle imposte dovute, va inserita nel *riga RN28*;
- nel *riga RN29* deve essere indicato l'importo dell'eccedenza di cui al *riga RN28* che è stato utilizzato, entro la data di presentazione della dichiarazione, per compensare gli importi a debito sia di IRES che di altri tributi e/o contributi (si tratta delle somme riportate nella colonna "importi a credito compensati" del Mod. F24);
- gli acconti per il periodo d'imposta 2004, sia quelli compensati con le eccedenze che quelli versati, vanno indicati nel *riga RN30*, prima distintamente utilizzando rispettivamente la *colonna 1* e/o la *colonna 3*, e poi, unitariamente, nella *colonna 4*;
- se la differenza tra l'imposta lorda del *riga RN26* e i crediti, le eccedenze e gli acconti dei *righe RN27-RN30* costituisce un debito, il suo ammontare va riportato nel *riga RN31*; se evidenzia un credito va invece indicato nel *riga RN32*, nel successivo *riga RN35* e riportato nel *Quadro RX*, al *riga RX1*, *colonna 1*. Si ricorda ancora un volta che l'IRES risultante dalla dichiarazione annuale non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi non superano 10,33 euro.

### 4. L'ALiquOTA IRES RIDOTTA

Come abbiamo già ricordato l'aliquota IRES ordinaria è fissata al 33%; diversi tra gli enti non commerciali, però, hanno diritto alla riduzione al 50% ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. 601/1973. Applicano infatti l'aliquota del 16,5%, purché dotati di personalità giuridica, un buon numero di enti non commerciali, e precisamente:

- le parrocchie, le diocesi, i seminari, gli istituti religiosi, le fondazioni di



culto, le associazioni di fedeli, e, in generale, tutti gli enti ecclesiastici; la disposizione agevolativa, che fa riferimento agli “enti il cui fine è equiparato per legge a quello di beneficenza o di istruzione”, si applica agli enti della Chiesa cattolica in forza della equiparazione prevista dall’articolo 7, comma 3 dell’Accordo di revisione del Concordato Lateranense, (L. 25 marzo 1985, n. 121) in cui è stabilito che “agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione”;

- gli enti di assistenza sociale, le società di mutuo soccorso, gli enti ospedalieri, gli enti di assistenza e beneficenza;
- gli istituti di istruzione e gli istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, i corpi scientifici, le accademie, le fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali.

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

Il *Quadro RX* va utilizzato per l’indicazione delle modalità di utilizzo dei crediti d’imposta e/o delle eccedenze di versamento a saldo, nonché per l’indicazione del versamento annuale dell’IVA.

Tre le *Sezioni* che compongono il *Quadro*, relative: la prima all’utilizzo dei crediti e delle eccedenze di versamento risultanti dalla dichiarazione per il 2004; la seconda ai riporti di eccedenze della dichiarazione precedente, nei casi in cui esse non trovino collocazione nei *Quadri* di questa dichiarazione; la terza al versamento annuale dell’IVA.

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

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

Si tenga presente che uno stesso credito può essere suddiviso su

entrambe le opzioni (utilizzarlo cioè in parte in compensazione e in parte a rimborso).

La *Sezione II* riguarda l’esistenza di eccedenze e di crediti del precedente periodo d’imposta che non possono confluire nel *Quadro* corrispondente a quello di provenienza, al fine di poterli utilizzare. L’impiego di questa sezione può essere necessaria in tre casi:

- l’ente non è più tenuto a compilare un *Quadro* che precedentemente chiudeva a credito;
- la dichiarazione precedente è soggetta a rettifica a favore del contribuente per versamenti eccedenti, ma il *Quadro* non prevede il riporto del credito (la situazione prospettata riguarda prevalentemente le imposte sostitutive);
- la presenza di eccedenze di versamento rilevate dall’ente dopo la presentazione del Modello Unico 2004 e/o comunicate dall’Agenzia delle entrate a seguito della liquidazione della dichiarazione.

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

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

Vi sono alcuni costi e oneri sostenuti dagli enti non commerciali che consentono di ottenere un risparmio di imposte in quanto sono riconosciuti deducibili o detraibili a seconda della loro tipologia. Per usufruire del beneficio fiscale è necessario presentare la dichiarazione dei redditi compilando l’apposito *Prospetto degli oneri* collocato nel *Quadro RS*<sup>1</sup>.

Va osservato preliminarmente che gli oneri da inserire in questo prospetto sono quelli non riferibili alle attività commerciali eventualmente esercitate; in tal caso, infatti, i costi devono essere presi in considerazione nella determinazione del reddito d’impresa. Inoltre è bene ricordare che gli oneri deducibili riducono l’imponibile e quelli detraibili si sottraggono direttamente dall’imposta, ma nel limite del 19% del loro importo.

Gli oneri *deducibili* dal reddito complessivo sono previsti nell’articolo 146 del D.P.R. 917/1986 (TUIR), che rinvia all’articolo 10, comma 1, lettere a), f), g) dello stesso decreto, e devono essere indicati nei *righe* da RS23 a RS27. Si tratta:

- dei canoni, livelli, censi, ecc. gravanti su immobili che concorrono a formare il reddito complessivo (con esclusione, quindi, di quelli relativi ad immobili esenti da IRES);

<sup>1</sup>Questo quadro è da utilizzare anche per l’esposizione di alcuni dati relativi al reddito d’impresa, argomento in relazione al quale rinviamo all’articolo di Luigi Corbella in questo stesso numero.

- delle somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni elettorali (si tratta, evidentemente, dei dipendenti che non lavorano nell'ambito delle attività commerciali degli enti);
- delle liberalità erogate a organizzazioni non governative operanti a favore dei paesi del Terzo Mondo, nella misura massima del 2% del reddito complessivo dichiarato.

Sempre tra gli oneri deducibili va annoverata anche l'INVIM decennale, che è deducibile in quote costanti per 5 anni; il rigo da utilizzare è RS26.

Gli oneri *detraibili*, sono quelli previsti dall'articolo 147 del TUIR, che rinvia all'articolo 15, comma 1, lettere *a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater)*, e consentono di risparmiare un importo pari al 19% del loro ammontare, importo che viene sottratto dall'imposta lorda, ma solo fino a concorrenza della stessa. Gli importi devono essere indicati nei *righe* da RS28 a RS37; si tratta:

- degli interessi passivi e relativi oneri dipendenti da mutui agrari, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati (anche in questo caso rilevano solo i costi relativi a terreni non esenti): *rigo RS28*;
- delle spese per la conservazione del patrimonio storico-artistico sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro di beni vincolati ai sensi della L. 1089/1939 (sostituita dal Testo Unico sui beni culturali, D.Lgs. 490/1999 e successivamente dal Codice dei beni culturali, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42); la detrazione spetta solo sulla somma effettivamente rimasta a carico dell'ente e a condizione che venga seguito l'iter richiesto dalla Soprintendenza competente: *rigo RS29*;
- delle erogazioni liberali in denaro concernenti l'ambito dei beni culturali, fatte a favore di determinati *soggetti* e per la realizzazione di specifiche *attività* (RS30). Più precisamente:
  - i *soggetti* a cui è possibile effettuare erogazioni deducibili sono:
    - Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche;
    - comitati organizzatori di iniziative culturali, appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali;
    - fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale ed artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione; in questa categoria di soggetti sono da ricomprendersi anche le parrocchie e tutti gli altri ecclesiastici<sup>2</sup>;
  - le *attività* che rientrano tra quelle per le quali è prevista la detraibilità dell'erogazione sono:
    - l'acquisto, la manutenzione, la protezione e il restauro dei beni di rilevante interesse storico, artistico o archeologico di cui alla legge 1089/1939 e al D.P.R. 1409/1963 (ora D.Lgs. 42/2004);

- l'organizzazione di mostre ed esposizioni (sia in Italia che all'estero) di rilevante interesse scientifico-culturale, riguardante i beni precedentemente indicati, compresi gli studi e le ricerche necessari alla realizzazione delle mostre ed esposizioni;
- l'organizzazione e la realizzazione di ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionale, compresi gli studi, le ricerche e le attività di documentazione, catalogazione, pubblicazione.

La stessa detraibilità è riconosciuta anche qualora la donazione non sia fatta in denaro, ma in beni: in tal caso l'onere sarà costituito dal costo specifico o, in mancanza, dal valore normale dei beni ceduti, in base ad apposita convenzione, ai soggetti e per le attività sopra descritti; l'importo riconosciuto va indicato nel *rigo RS31*;

- delle erogazioni liberali in favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nel campo dello spettacolo al fine di realizzare nuove strutture, restaurare e potenziare quelle esistenti, produrre nei vari settori dello spettacolo. I contributi sono deducibili nel limite del 2% del reddito complessivo dichiarato: *rigo RS32*;
- delle erogazioni liberali di importo non superiore a 2.065,83 euro effettuate in favore delle Onlus: *rigo RS33*;
- delle erogazioni liberali in denaro a favore delle popolazioni colpite da calamità pubblica o da altri eventi straordinari, effettuati tramite i soggetti individuati con apposito D.P.C.M. (si tratta delle Onlus; delle organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro; delle fondazioni, associazioni, comitati ed enti, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, che tra le proprie finalità prevedano interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari; delle amministrazioni pubbliche). L'agevolazione fiscale relativa a questa tipologia di liberalità è stata introdotta dall'articolo 27 della legge 133/1999 per i soli soggetti titolari di reddito d'impresa. Con il comma 14 dell'articolo 138 della legge 338/2000 il beneficio fiscale è stato esteso anche alle persone fisiche e agli enti non commerciali: *rigo RS33*.
- delle erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore a 2.065,83 euro effettuate a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalla legge 383/2000: *rigo RS35*;

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

<sup>2</sup>Cf Consiglio di Stato, Parere n. 66 del 31.1.1989.



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

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

Il credito è stato introdotto dall'articolo 20 del D.Lgs. 60 del 1999 che dispone la concessione agli esercenti sale cinematografiche di un credito d'imposta in sostituzione degli abbuoni previsti dalla precedente normativa ai fini del versamento dell'ormai soppressa imposta sugli spettacoli.

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

- all'effettiva esecuzione dello spettacolo cinematografico;
- alla documentazione dei corrispettivi mediante titoli di accesso o documenti alternativi nelle ipotesi previste (ovvero le attività in regime IVA forfetario e quelle gestite da parte di soggetti che hanno effettuato opzione per il regime di cui alla L. 398/1991);
- all'annotazione dell'ammontare del credito nel registro dei corrispettivi.

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

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

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

Il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile e può essere detratto in sede di liquidazioni e versamenti dell'IVA oppure compensato attraverso il mod. F24 indicando il *codice tributo 6604*.

Nella *Sezione II* del *Quadro RS* dovranno essere compilati i *righe* da *RU8* a *RU12* nei quali dovrà essere indicata la situazione aggiornata: l'ammontare del credito residuo dalla precedente dichiarazione, da desumere dal *riga RU12* del *Modello UNICO 2004 (RU8)*; il totale del credito spettante nel periodo d'imposta 2005 (*RU9*); quello utilizzato (*RU10*), distinguendo le compensazioni IVA (da riportare nella *colonna 1*) dalle altre (da inserire nella *colonna 2*); quello residuo da riportare nella prossima dichiarazione dei redditi (*RU12*).

## 8. AMMINISTRATORI E COLLEGIO SINDACALE SI ELENCA NO NEL QUADRO RO

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

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

**TABELLA 1**

TIPO TRIBUTO	CODICE	PERIODO	SEZIONE
IRES saldo	2003	2004	erario
IRES acconto 1^ rata	2001	2005	erario
IRES acconto 2^ rata (o acconto in unica soluzione)	2002	2005	erario
IRAP saldo	3800	2004	regione
IRAP acconto 1^ rata	3812	2005	regione
IRAP acconto 2^ rata (o acconto in unica soluzione)	3813	2005	erario
interessi pagamento dilazionato importi rateizzabili: Sezione 2 del modello di versamento unitario	1668	=====	regione
interessi pagamento dilazionato tributi regionali	3805	=====	regione
credito d'imposta per esercizi sale cinematografiche - art. 20 D.Lgs. n. 60 del 1999	6604	2004	erario

**TABELLA 2****CODICI DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME**

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

# LE REGOLE PER LA TASSAZIONE DI TERRENI E FABBRICATI

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

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

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

Circa gli immobili posseduti dalle Onlus e utilizzati per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, resta ferma da parte dell'Amministrazione finanziaria la posizione espressa nella Circolare n. 244 del 28 dicembre 1999 nella quale, contrariamente a quanto indicato nella relazione governativa al D.Lgs. 460/1997, tali immobili sono considerati produttivi di reddito fondiario e di conseguenza ritenuti da assoggettare a tassazione sulla base della rendita catastale rivalutata.

## 1. QUALI I TERRENI CHE ENTRANO NEL QUADRO RA

Il prospetto destinato all'indicazione dei terreni è il *Quadro RA*. Premesso che producono reddito fondiario i terreni dotati di una specifica rendita che sono o devono essere iscritti nel catasto terreni e che tale reddito è forfetariamente determinato con riferimento ad ogni singola particel-

la catastale, possiamo brevemente riassumere le norme che riguardano questi immobili:

- le *costruzioni rurali* (sempre che ne conservino i requisiti) non sono dotate di autonoma rendita catastale, in quanto essa è compresa in quella dei terreni sui quali sorgono;
- gli *immobili strumentali* per l'esercizio di attività commerciali non producono reddito fondiario in quanto concorrono alla formazione del reddito d'impresa; di conseguenza non devono essere indicati in questo quadro;
- non concorrono alla formazione del reddito i terreni che costituiscono *pertinenza dei fabbricati urbani* e, sempre che al possessore non sia derivato per tutto il periodo d'imposta alcun reddito dalla loro utilizzazione, i redditi catastali dei *terreni, parchi e giardini aperti al pubblico* o la cui conservazione sia riconosciuta di pubblico interesse dal Ministero per i beni e le attività culturali, purché sia stata presentata apposita denuncia all'Agenzia delle entrate; i dati di tali terreni non devono essere riportati nel quadro;
- i terreni *situati all'estero* e quelli dati in *affitto per usi non agricoli* non vanno inclusi in questo quadro, ma devono essere dichiarati nel *Quadro RL*;
- le due componenti del reddito, il dominicale e l'agrario, devono essere dichiarate dall'ente solo se vi esercita diretta coltivazione del fondo, altrimenti dovranno essere distintamente imputate: il reddito dominicale all'ente in quanto proprietario del fondo, quello agrario al soggetto che coltiva il terreno;
- per il terreno, qualificato per almeno 2/3 come coltivabile a prodotti annuali, *non coltivato* per l'intera annata, diviene imponibile solo il 30% del reddito dominicale, mentre il reddito agrario è escluso dalla tassazione: tale circostanza va segnalata riportando il *codice 1* nella *colonna 7*;
- se, per eventi naturali, si è perduto almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, e purché tale circostanza sia stata denunciata all'Ufficio Tecnico Erariale entro tre mesi dalla data in cui si è verificata o 15 giorni prima dell'inizio del raccolto, il terreno coinvolto è sottratto alla tassazione (sia in relazione al reddito dominicale che a quello agrario): in questi casi nella *colonna 7* deve essere indicato il *codice 2*;
- se il terreno è dato in *affitto per uso agricolo*, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore; pertanto nella *colonna 10* non deve essere riportato alcun importo, mentre nella *colonna 2* deve essere riportato il *codice 2*, se l'affitto è in regime di determinazione legale del canone oppure il *codice 3*, in caso contrario. Inoltre, nel caso di affitto in regime vincolistico, nella *colonna 6* deve essere indicato l'ammontare del canone risultante dal contratto e l'imponibile da indicare nella *colonna 9* è costituito dallo stesso canone, qualora risulti inferiore all'80% della rendita catastale rapportata alla percentuale e al periodo di possesso; se il canone è uguale o superiore all'80% della rendita, sempre rapportata alla quota e ai giorni

di possesso, nella *colonna 9* dovrà esser indicato tale valore. Se il terreno è concesso in affitto al di fuori del regime legale di determinazione del canone, l'imponibile da indicare nella *colonna 9* è quello dominicale riportato nella *colonna 1*;

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

Si tenga presente che anche qualora nel corso del 2004 la situazione dei terreni non sia cambiata rispetto a quella dichiarata lo scorso anno, non è possibile procedere alla compilazione "sintetica" del *Quadro* riportando i soli totali, ma è invece obbligatoria la compilazione analitica riportando tutti i dati relativi ai terreni da dichiarare. Va considerato che per ogni terreno o gruppo di terreni di una stessa partita catastale deve essere usato un singolo rigo, indicando:

- nelle *colonne 1 e 3*, rispettivamente, i redditi rivalutati dominicale e agrario;
- nella *colonna 2* ("*titolo*") i seguenti codici: *1* per i terreni di proprietà dell'ente; *2* per i terreni concessi in affitto in regime legale di determinazione del canone; *3* per i terreni concessi in affitto in assenza di regime di determinazione legale del canone; *4* per indicare la conduzione del fondo in affitto o ad altro titolo;
- nelle *colonne 4 e 5*, rispettivamente, il periodo di possesso espresso in giorni e la relativa percentuale;
- nella *colonna 6* l'ammontare annuo del canone di affitto in regime vincolistico;
- nella *colonna 7* ("*casi particolari*"): il *codice 1* per segnalare la mancata coltivazione; il *codice 2* in caso di perdita dei prodotti, il *codice 4* per i terreni concessi in affitto a giovani agricoltori; *codice 5* per i casi in cui ricorrono contemporaneamente le condizioni di cui ai *codici 1 e 4*; *codice 6* per i casi in cui ricorrono contemporaneamente le condizioni di cui ai *codici 2 e 4*;
- la *colonna 8* va barrata tutte le volte che, nel corso del 2004, si sono verificate situazioni diverse per uno stesso terreno (es. variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto nel corso dell'anno, ecc.): in questi casi, infatti, è richiesta la compilazione di un distinto rigo per ogni diversa situazione;

- infine, nelle *colonne 9 e 10* vanno indicate le quote spettanti di reddito dominicale e agrario.

## 2. PASSA DAL QUADRO RB IL REDDITO DEI FABBRICATI

Il *Quadro RB*, destinato alla dichiarazione dei fabbricati dovrà sempre essere compilato analiticamente anche se nel corso del 2004 non sono intervenute modifiche rispetto all'anno precedente.

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

Gli *immobili strumentali* per l'esercizio di attività commerciali non producono reddito fondiario in quanto concorrono alla formazione del reddito d'impresa: di conseguenza non devono essere indicati in questo modello.

I *lastrici solari* e le *aree urbane* non sono inclusi tra i redditi fondiari, ma vanno inseriti tra i redditi diversi solo nel caso in cui vengano percepiti dei corrispettivi ad essi relativi.

Le unità immobiliari interessate da *lavori di restauro, ristrutturazione o risanamento conservativo* per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni non si considerano produttive di reddito limitatamente al periodo di validità del provvedimento e a condizione che non siano state effettivamente utilizzate; di conseguenza non devono essere incluse nel modello se tale condizione dura per l'intero periodo d'imposta, ovvero devono esservi riportate limitatamente ai giorni in cui perdono le caratteristiche richieste.

Le unità immobiliari destinate esclusivamente all'*esercizio del culto* e le loro *pertinenze* non producono reddito tassabile, purché non siano oggetto di locazione. Circa l'identificazione delle *pertinenze* l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che debbano rientrarvi: "*l'oratorio e l'abitazione del parroco*" (Risoluzione 9/1178 del 12.12.1992), "*il cinema parrocchiale [a condizione che] nello stesso non siano esercitate attività commerciali*" (risposta del Ministero delle finanze pubblicata su "Il Sole-24 Ore" del 26 settembre 1992). Circa la natura di pertinenza degli oratori in particolare e delle strutture parrocchiali in generale si veda anche l'interessante Risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 1 del 3 marzo 2004 che, emanata a proposito dell'ICI, è però del tutto riferibile anche all'IRES. Inoltre, sono esenti da IRES anche i monasteri *di clausura* che, con l'articolo 6 della legge n. 28 del 1999, sono stati equiparati agli edifici di culto.

L'*aumento del terzo* previsto per le abitazioni tenute a disposizione non si applica agli immobili appartenenti agli enti non commerciali: le *Istruzioni* a pagina 150 precisano infatti in *Appendice*, sotto la voce *Unità immobiliari tenute a disposizione (U.I.D.)*, che "*ai fini dell'esclusione dell'aumento del terzo, si fa presente che le unità immobiliari appartenenti ad*

*enti non commerciali (opere pie, fondazioni, ospedali, enti di culto, associazioni di categoria, ecc.) si considerano assimilate ai beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali, anche se censite tra quelle per uso di abitazione, quando non siano destinate alla locazione (foresterie, case canoniche, collegi, ricoveri, conventi, ecc.). Ciò in quanto le suddette unità immobiliari si considerano strumentali per lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente"; nel caso che, invece, l'abitazione rientri tra quelle a cui va applicato l'aumento, nella *colonna 2* deve essere indicato il *codice 2*.*

Le unità immobiliari di *proprietà condominiale* (come i locali di portineria o l'alloggio del portiere) alle quali è attribuita una rendita autonoma devono essere dichiarate soltanto se la rendita catastale, proporzionata ai millesimi e ai giorni di possesso, è superiore a 25,82 euro; se però le proprietà comuni sono costituite da negozi o se sono concesse in locazione devono essere dichiarate indipendentemente dall'ammontare del reddito.

Gli immobili *concessi in comodato* a terzi devono essere dichiarati sulla base della rendita catastale (*codice 9 in colonna 2*).

I fabbricati *concessi in locazione* sono assoggettati a diversi regimi di tassazione a seconda della tipologia di contratto stipulato:

- per le locazioni commerciali e per quelle stipulate secondo i cosiddetti "patti in deroga" e con il canale "libero" previsto dalla legge di riforma delle locazioni abitative (L. 431/1998), il reddito è costituito dal maggiore importo tra la rendita catastale rivalutata e il canone annuo di affitto ridotto del 15% (o del 25% per gli immobili siti nella città di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) (*codice 3 in colonna 2*);
- per i residui contratti ancora soggetti all'equo canone, l'imponibile è costituito dal canone annuo forfetariamente ridotto, anche se è inferiore alla rendita catastale rivalutata (*codice 4*);
- per i fabbricati locati con i contratti stipulati secondo il "canale convenzionato", si ha diritto ad una ulteriore riduzione del reddito imponibile pari al 30% da applicare sul maggiore ammontare tra l'importo della rendita catastale rivalutata e quello del canone annuo di affitto ridotto del 15 o del 25% (*codice 8*). Per usufruire di questa ulteriore riduzione è necessario compilare la seconda sezione del *Quadro (righe da RB36 a RB50)* in cui occorre riportare, tra l'altro: gli estremi di registrazione; l'anno di presentazione della denuncia ICI; il comune in cui si trova l'immobile e il relativo codice catastale. Si sottolinea che il comune in cui è ubicato l'immobile deve rientrare tra quelli definiti ad "alta tensione abitativa" o comunque esplicitamente individuati (si veda la voce "Comuni ad alta tensione abitativa" in *Appendice alle Istruzioni* a pag. 139);
- una nuova previsione agevolativa è stata introdotta dal decreto legge n. 240 del 13 settembre 2004 (conv. L. 269/2004) per favorire le soluzioni abitative dei soggetti che si trovano in condizioni di "disagio abitativo" conseguente a provvedimenti esecutivi di rilascio ovvero dei soggetti che siano o abbiano nel proprio nucleo familiare ultrasessantacinquenni



o handicappati gravi e che si trovino nelle condizioni previste dal decreto legge 240 (non dispongano altra abitazione o di redditi sufficienti ad accedere alla locazione di una nuova abitazione; siano beneficiari della sospensione della procedura esecutiva di rilascio dell'immobile; siano in possesso dei requisiti economici previsti dal Ministero dei lavori pubblici). L'agevolazione, che consiste nella riduzione del 30% da applicare sul maggiore ammontare tra l'importo della rendita catastale e quello del canone annuo ridotto delle percentuali del 15 o 25%, spetta:

- per i contratti di locazione della durata di 4 anni, prorogabili fino ad ulteriori quattro anni in presenza di esplicito accordo tra le parti, stipulati direttamente con i soggetti "deboli";
- per i contratti di locazione della durata di due anni non rinnovabili né prorogabili, stipulati con gli enti locali allo scopo di soddisfare le esigenze abitative dei soggetti identificati come sopra.

Inoltre, se il canone viene stabilito secondo le modalità previste per il "canale convenzionato" la riduzione aumenta dal 30% al 70%:

- per i contratti di locazione, della durata di tre anni, prorogabili di altri due in presenza di esplicito accordo tra le parti, stipulati direttamente con i soggetti "deboli";
- per i contratti di locazione, della durata di tre anni, prorogabili di altri due anni in presenza di esplicito accordo tra le parti, stipulati con gli enti locali allo scopo di soddisfare le esigenze abitative dei soggetti identificati come sopra.

Per evidenziare il diritto all'agevolazione occorre indicare il *codice 8* nella *colonna 2*.

Sempre a proposito dei fabbricati in affitto, ma in relazione ai quali non siano stati incassati i canoni spettanti, si ricorda che non devono essere tassati i canoni derivanti da contratti di locazione ad uso abitativo che risultino *non riscossi attraverso un procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità*. In questo caso dovrà essere indicata la sola rendita catastale dell'immobile in questione e la particolare circostanza dovrà essere indicata nella *colonna 6*, con l'utilizzo del *codice 4*. Inoltre, sui canoni già dichiarati è riconosciuto il diritto ad un credito d'imposta di ammontare pari a quello accertato nel procedimento giurisdizionale.

Per gli immobili riconosciuti di *interesse storico o artistico*, la rendita catastale si determina applicando la minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato. L'agevolazione, secondo l'interpretazione restrittiva dell'Amministrazione finanziaria, spetta limitatamente agli immobili utilizzati direttamente o comunque tenuti a disposizione, a quelli concessi a terzi a titolo gratuito e a quelli locati per uso abitativo, mentre non viene riconosciuta se il fabbricato ceduto in locazione per usi diversi da quelli abitativi. In tal caso il reddito dovrebbe essere calcolato secondo le ordinarie disposizioni. Resta possibile per gli enti la scelta di non conformarsi alle interpretazioni ministeriali e utilizzare ugualmente la norma agevolativa in attesa di una even-

tuale contestazione da parte del fisco. Sull'argomento si rinvia a quanto precisato al punto successivo,

Nella compilazione del Quadro *RB* occorre tener presente che per ciascuna unità immobiliare deve essere compilato un rigo e, se nel corso dell'anno è variato l'utilizzo dell'immobile o la quota di possesso, deve essere compilato un rigo per ogni diversa situazione. Nella *colonna 1* deve essere indicata la rendita catastale rivalutata; nella *colonna 2* va specificato il codice dell'*utilizzo*; il periodo di possesso va riportato nella *colonna 3* e deve essere espresso in giorni; la quota di possesso deve essere indicata in termini percentuali nella *colonna 4*. La *colonna 5* va utilizzata soltanto per i fabbricati concessi in locazione e il canone deve essere indicato già al netto della riduzione forfetaria; qualora il contratto di locazione si riferisca a più unità immobiliari iscritte in catasto con autonoma rendita, deve essere indicata per ciascuna unità immobiliare la quota del canone ad essa relativa, determinata ripartendo il canone stesso in misura proporzionale alla rendita catastale di ciascuna unità immobiliare. Nella *colonna 6* vanno evidenziati i *casì particolari* e, infine, nella *colonna 8* va indicato l'imponibile che deve essere sommato nel *rigo RB35*.

Si tenga presente che in caso di comproprietà e/o di possesso dell'immobile per un periodo inferiore all'anno d'imposta, l'imponibile da indicare nella *colonna 8* andrà calcolato tenendo conto che, se il fabbricato è tassato sulla base della rendita catastale, quest'ultima (eventualmente maggiorata di un terzo) deve essere rapportata al periodo e alla percentuale; se, invece, il fabbricato è concesso in locazione, il canone (ridotto dell'abbattimento forfetario) deve essere rapportato esclusivamente alla percentuale di possesso essendo ininfluenza la circostanza che lo stesso non sia durato per l'intero anno.

### 3. LA STORIA INFINITA DEGLI IMMOBILI STORICI IN LOCAZIONE CONTINUA...

Quest'anno, l'annosa vicenda che vede contrapposti i proprietari degli edifici storici e il fisco fa un passo avanti in direzione delle ragioni dei contribuenti, ma non è ancora possibile considerare il problema completamente superato.

Tutto prende origine dall'articolo 11 della legge 413 del 1991 in forza del quale "*in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni e integrazioni*" è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato". In pratica, si tratta di una "costruzione" più favorevole della rendita catastale dal momento

<sup>1</sup>Sostituito dal Testo Unico sui beni culturali e ambientali, D.Lgs. 490/1999, articolo 6, a sua volta superato dal Codice dei beni culturali e del paesaggio, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, articolo 13.



che i valori da prendere a riferimento sono i più bassi tra quelli previsti per gli immobili della categoria A (quella, cioè, che comprende le abitazioni). Inoltre per consentire l'applicazione dell'agevolazione a tutti gli immobili (come previsto dalla legge) e non solo a quelli rientranti nella categoria A, la Circolare ministeriale n. 7/1106 del 1993 precisa che, qualora i fabbricati siano classificati nella categoria C, si dovrà *“tradurre la superficie espressa in metri quadrati in quella espressa in vani, utilizzando il concetto del vano catastale medio”*. Principio che, riteniamo, debba valere anche per i fabbricati inclusi nella categoria B.

Va sottolineato che, in riferimento agli enti non commerciali, gli immobili di cui si tratta sono quelli tutelati ai sensi del Codice sui beni culturali e ambientali, cioè quelli *“che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etno-antropologico”* (art. 10, c. 1) che non siano *“opere di autori viventi o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni”* (art. 10, c. 5).

Fatta questa precisazione, torniamo al contenzioso ricordando le diverse fasi che nel tempo si sono succedute.

La posizione iniziale dell'Amministrazione finanziaria era quella di negare che la norma di favore potesse essere riferita ai fabbricati ceduti in locazione, ritenendola applicabile esclusivamente agli immobili non produttivi di alcun reddito in quanto utilizzati direttamente, tenuti a disposizione o concessi a terzi a titolo gratuito. In presenza di un canone locativo il Ministero richiedeva che la tassazione avvenisse sulla base della rendita effettiva (canone d'affitto abbattuto della quota forfetaria, come previsto dall'articolo 37 del TUIR). Coerentemente con questa lettura della disposizione, nelle *Istruzioni* alla compilazione del modello di dichiarazione veniva precisato che *“qualora gli immobili in questione vengano concessi in locazione dovranno essere applicate tutte le regole relative alla tassazione sulla base del reddito effettivo, compreso il confronto tra la rendita e il canone di locazione”*.

Le contrapposte posizioni hanno dato vita a un ampio contenzioso che nel corso del 1999 ha cominciato a produrre i primi giudizi della Corte di Cassazione sostanzialmente favorevoli ai contribuenti<sup>2</sup> ma di fatto ignorati dal Ministero delle finanze che, nelle *Istruzioni* alla dichiarazione dei redditi, continuava a ribadire la propria interpretazione.

Impugnate le *Istruzioni*, i contribuenti ne hanno ottenuto prima la sospensione<sup>3</sup> e poi, visto il persistere dell'atteggiamento ministeriale, l'obbligo di integrazione delle stesse con due chiarimenti: che il proprietario restava libero di indicare, in luogo del canone di locazione, la rendita cata-

<sup>2</sup>Sentenze: n. 2442/1999, n. 3689/1999, n. 5740/1999, n. 7408/1999, seguite da quelle del 2000: nn. 7769, 7774, 7775, 7776, 7777 e 7778 dell'8 giugno; n. 7876 del 9 giugno; n. 8038 del 13 giugno, confermate dalla Sezione tributaria della stessa Corte con Sentenza 28 luglio, n. 9945. Si vedano anche le sentenze 19 ottobre 2001 n. 12790, 30 luglio 2002 n. 1121, 9 settembre 2003 n. 14480, 21 novembre 2003 n. 17685, 12 agosto 2004 n. 15671, 3 febbraio 2005 n. 2178.

<sup>3</sup>Il T.A.R. del Lazio con Ordinanze n. 2323 del 15 marzo 2000 e n. 4385 del 24 maggio 2000 sospese infatti le *Istruzioni* relative al periodo d'imposta 1999 e le Ordinanze furono poi confermate dal Consiglio di Stato con Ordinanza n. 1913 del 18 aprile 2000 e n. 3655 del 14 luglio 2000.

stale minima e che gli Uffici finanziari avrebbero potuto comunicare avviso di accertamento, restando però esclusi il controllo formale e la liquidazione automatica<sup>4</sup>.

L'Amministrazione finanziaria, nel dare esecuzione alla sentenza precisò che: *“I titolari di diritti reali sui predetti immobili concessi in locazione, i quali ritengano di adeguarsi all'orientamento interpretativo che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalle tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo del canone locativo, possono compilare il Quadro RB - Redditi dei fabbricati senza indicare l'importo del canone di locazione, limitandosi ad inserire gli altri dati. In tal caso gli Uffici preposti al controllo si atterranno alla Circolare n. 22/E del 6 marzo 2001 dell'Agenzia delle Entrate, valutando la possibilità di procedere alla notifica di apposito avviso di accertamento nelle forme ordinarie per il recupero della maggiore imposta (articoli 37 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)”*. Il richiamo alla Circolare n. 22/E serviva per ribadire che la questione interpretativa dell'articolo 11 doveva ritenersi superata *“in forza della sopravvenuta disciplina delle locazioni, recata dalla legge 9 dicembre 1998, n. 431, che, nel confermare la determinazione del reddito in base ai canoni di locazione, espressamente prevede, anche con riferimento agli immobili d'interesse storico e artistico, un'ulteriore riduzione del 30 per cento del canone pattuito in base agli accordi ivi contemplati”*. In coerenza con tale nuova interpretazione il Ministero invitava gli Uffici a coltivare il contenzioso anche se, prendendo atto dell'orientamento della Corte di Cassazione e dei provvedimenti cautelari adottati dal Giudice Amministrativo, escludeva l'applicazione delle sanzioni amministrative previste per l'infedele dichiarazione del reddito di fabbricati limitatamente alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della citata legge n. 431 del 1998.

Le nuove argomentazioni interpretative formulate dall'Amministrazione finanziaria non sono state però condivise dai giudici<sup>6</sup> che affrontando la problematica del rapporto tra l'agevolazione di cui alla legge 413 del 1991 e la nuova disciplina delle locazioni, introdotta dalla legge n. 431 del 1998 hanno ritenuto l'agevolazione compatibile con le nuove disposizioni sulle locazioni abitative. In seguito, la Suprema Corte<sup>7</sup> ha aggiunto che *“costituendo la legge n. 431/1998 un intervento generale per il settore locativo non può avere abrogato né interpretato autenticamente in maniera indiretta una normativa speciale dettata per gli immobili storico-artistici (l'art. 11, secondo comma, della legge n. 413 del 1991), che, così come attualmente strutturata, non offre spazio per differenti opzioni ermeneutiche”*. Ciò coerentemente alla *ratio* sottesa alla norma in esame, ovvero quella di agevolare i proprietari di immobili vincolati, in considerazione dei

<sup>4</sup>Cf l' Ordinanza del Consiglio di Stato n. 2741 dell'8 maggio 2001.

<sup>5</sup>Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 giugno 2001.

<sup>6</sup>Cf sentenza n. 12790 del 19 ottobre 2001, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

<sup>7</sup>Cf sentenza n. 14480 del 29 settembre 2003.

particolari oneri gravanti su questi ultimi. La stessa Corte<sup>8</sup> ha ulteriormente precisato che *“la particolare disciplina relativa agli immobili vincolati ... ha trovato nella legge 431/1998 una parziale modifica, relativa tuttavia ai soli immobili locati in regime convenzionato ...”*. Pertanto l'articolo 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 *“continua ad applicarsi a tutti gli immobili vincolati, ... salva la possibilità che se il contratto di locazione sia stato adottato in regime c.d. condizionato ai sensi e nel vigore dell'art. 8 della legge 431/1998, e la applicazione della rendita catastale risulti meno favorevole per il contribuente, lo stesso potrà alternativamente optare per il canone detassato del 30 per cento, di cui alla citata legge 431/1998”*.<sup>9</sup>

Con la dichiarazione dei redditi 2002<sup>10</sup>, l'Amministrazione finanziaria aveva già alquanto ammorbidito la propria posizione; dopo la rituale precisazione che gli immobili storici in affitto devono essere tassati sulla base del reddito effettivo e la precisazione che *“i titolari di diritti reali sui predetti immobili concessi in locazione, i quali ritengano di adeguarsi all'orientamento giurisprudenziale che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalle tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo del canone locativo, possono compilare il Quadro RB - Redditi dei fabbricati senza indicare l'importo del canone di locazione, limitandosi ad inserire gli altri dati, indicando nella colonna 2 (utilizzo) il codice 9. La tassazione in questo caso sarà effettuata sulla base della rendita”* aggiungeva che *“in considerazione dell'obiettivo incertezza sull'interpretazione della normativa di riferimento, gli uffici non procederanno al recupero di imposte in sede di controllo formale né all'applicazione di sanzioni”*. La novità consisteva nella inapplicabilità delle sanzioni non più limitata alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della legge 431; in pratica i contribuenti che adottavano il comportamento più “economico”, rischiavano soltanto, qualora le tesi del Ministero si fossero rivelate vincenti nei giudizi instaurati, di dover pagare le imposte risparmiate fino a quel momento, ma senza alcuna sanzione aggiuntiva e, ovviamente nel limite dei termini previsti per la prescrizione. Dallo scorso anno le *Istruzioni* non fanno più alcun tipo di riferimento né alle agevolazioni per gli immobili storico artistici, né alla limitazione del beneficio previsto dalla legge 413 del 1991.

Nel frattempo è intervenuta anche la Corte Costituzionale<sup>11</sup> che, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quali riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'articolo 9, secondo comma della Costituzione, ha escluso che l'articolo 11, comma 2 possa ledere i principi dell'uguaglianza e della

capacità contributiva (obiezione che era stata sollevata dall'Amministrazione finanziaria).

In un documento di recentissima emanazione l'Agenzia delle entrate<sup>12</sup> prendendo atto *“delle pronunce della Corte Costituzionale e del consolidato orientamento della Corte di Cassazione”* ne fa conseguire come sia *“non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa che, in via generalizzata, nega l'estensione del trattamento speciale previsto dall'articolo 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 agli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione”*.

Nella Risoluzione è però richiamata una sentenza di Cassazione, la n. 11211 del 30 luglio 2002, secondo la quale l'agevolazione spetterebbe solo agli immobili destinati ad abitazione e *“non avrebbe senso, e non vi è in contrario alcun convincente elemento interpretativo né logico né letterale per ritenere applicabile al reddito di immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico aventi una destinazione diversa da quella abitativa la stessa disciplina agevolata della minore tariffa d'estimo prevista per le abitazioni”*. Da ciò ne discenderebbe, secondo l'Agenzia delle entrate, che *“non è consentito attribuire agli immobili di interesse storico e/o artistico la minore rendita catastale della zona censuaria quando essi non sono classificati come fabbricati ad uso abitativo, a prescindere dalla circostanza che siano locati o direttamente utilizzati”*. A questo punto il contenzioso rischia di spostarsi dagli immobili locati a tutti quelli (indipendentemente dal loro utilizzo) di categoria diversa dalla A.

La nuova posizione, che appare ancora meno difendibile della precedente, porta l'Agenzia delle entrate ad impartire agli Uffici periferici disposizioni in forza delle quali saranno *“sostenute le ragioni dell'erario nei casi in cui sia stata presentata istanza di rimborso in relazione ad unità immobiliari vincolate, concesse in locazione e classificate catastalmente come negozio, magazzino, laboratorio, ufficio, immobili a destinazione speciale, ecc., o comunque destinate ad uso diverso da quello abitativo”*.

Possiamo prevedere che il contenzioso continuerà...

<sup>8</sup>Cf sentenza n. 368 del 14 gennaio 2004.

<sup>9</sup>La consolidata posizione del giudice di legittimità è stata ribadita da ultimo, fra le altre, con le sentenze n. 15537 dell'11 agosto 2004, n. 15671 del 12 agosto 2004, n. 19519 del 29 settembre 2004 e n. 20354 del 15 ottobre 2004.

<sup>10</sup>Cf l'Appendice alle *Istruzioni* alla compilazione di *UNICO 2002*, alla voce *“Immobili riconosciuti di interesse storico o artistico”*.

<sup>11</sup>Cf Sentenza 28 novembre 2003 n. 346.

<sup>12</sup>Cf Circolare n. 9 del 14 marzo 2005.

## LE PLUSVALENZE IMMOBILIARI, LE ATTIVITÀ COMMERCIALI OCCASIONALI E GLI ALTRI REDDITI DIVERSI

Tra i redditi che possono essere attribuiti all'ente non commerciale vi sono quelli che appartengono alla categoria dei "redditi diversi", da dichiarare utilizzando la *Sezione II* del *Quadro RL*. Concorrono a formare il reddito complessivo del periodo d'imposta in cui sono effettivamente percepiti (ovvero seguendo il "criterio di cassa") e sono tassativamente elencati nell'articolo 67 del TUIR (fanno eccezione soltanto le plusvalenze realizzate a seguito di esproprio ed occupazione di aree edificabili che, pur non essendo incluse nell'articolo 67, sono assoggettate alle norme previste per le cessioni di aree edificabili in forza di un rinvio operato dall'articolo 11, comma 5 della legge 413/1991).

L'imponibile da sottoporre a tassazione si ottiene dalla contrapposizione tra i ricavi e i costi, purché pertinenti e documentati. Occorre tenere presente che non è ammesso un saldo negativo per spese superiori agli incassi: è possibile solo un risultato positivo o pari a zero; anche in quest'ultimo caso, però, i redditi e le relative spese devono essere dichiarati in modo che l'Amministrazione finanziaria possa effettuare gli eventuali controlli.

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

Segnaliamo inoltre che le *Istruzioni* precisano che "i soggetti che presentano questo modello sono tenuti a compilare e a conservare un apposito prospetto indicante distintamente per ciascuno dei rigi RL4, RL5, RL6, RL7, RL10, RL11, RL12, RL13, RL14 e RL15 per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi e proventi, l'importo delle spese inerenti ciascuna delle operazioni stesse e il reddito conseguito. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio tributario competente, su richiesta di quest'ultimo".

RIGO	REDDITI (colonna 1)	SPESE (colonna 2)
RL4	RL4 corrispettivi lordi, al netto di INVIM, relativi a vendite, anche parziali, di terreni che hanno formato oggetto di lottizzazione o di opere intese a renderli edificabili, nonché edifici costruiti sui terreni stessi	prezzo di acquisto o costo di costruzione comprensivi di ogni altro costo inerente al bene ceduto (come, ad esempio, gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili); - per i terreni oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore di mercato del quinto anno anteriore; - se i terreni sono stati acquisiti a titolo gratuito il costo è determinato tenendo conto del valore di mercato dello stesso alla data di inizio della lottizzazione
RL5	corrispettivi lordi, al netto di INVIM, percepiti dalla vendita di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, con esclusione di quelli acquisiti per successione o donazione	prezzo di acquisto o costo di costruzione comprensivi di ogni altro costo inerente al bene ceduto (come, ad esempio, gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT
RL5	corrispettivi, al netto di INVIM, percepiti dalla vendita di terreni edificabili secondo gli strumenti urbanistici vigenti <sup>1</sup> (indipendentemente dal periodo trascorso dall'acquisizione e dalla circostanza che siano pervenuti per eredità o donazione)	- per i terreni acquistati: il prezzo aumentato di ogni altro costo inerente (compresi gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT; - per i terreni pervenuti in donazione o in eredità: il valore dichiarato o accertato dagli uffici finanziari aumentato di ogni altro costo inerente (compresi gli oneri fiscali sostenuti per l'acquisizione e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT <sup>2</sup> .

<sup>1</sup>Vengono considerati edificabili, ai fini della tassazione della plusvalenza, i terreni comunque suscettibili di utilizzazione edificatoria, intendendo con ciò "quelli qualificati come edificabili dal piano regolatore generale, o, in mancanza, dagli altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

<sup>2</sup>Con la Sentenza 9 luglio 2002, n. 328 la Corte Costituzionale ha parificato, per quanto attiene alla possibilità di rivalutare i costi sostenuti sulla base dell'indice ISTAT, l'acquisto a titolo gratuito e quello a titolo oneroso.



RIGO	REDDITI (colonna 1)	SPESE (colonna 2)
RL7	somme percepite a titolo di indennità di esproprio o comunque connesse a procedimenti espropriativi, quelle comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime, quelle costituite da indennità di occupazione e gli interessi comunque dovuti sulle somme predette, quelle relative alle occupazioni temporanee, risarcimento danni da occupazione acquisitiva, rivalutazione ed interessi; questo rigo va utilizzato solo qualora si opti per la tassazione ordinaria: nel qual caso la ritenuta del 20% operata dall'ente erogante a titolo d'imposta si consideri effettuata a titolo di acconto, va scomputata dall'imposta totale dovuta indicandola nel rigo RL20 e riportandola nel rigo 24 del Quadro RN	<ul style="list-style-type: none"> <li>- per i terreni acquistati: il prezzo aumentato di ogni altro costo inerente (compresi gli oneri fiscali sostenuti al momento dell'acquisto e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT;</li> <li>- per i terreni pervenuti in donazione o in eredità: il valore dichiarato o accertato dagli uffici finanziari aumentato di ogni altro costo inerente e dell'imposta di successione (compresi gli oneri fiscali sostenuti per l'acquisizione e le spese notarili) rivalutato in base alla variazione dei prezzi secondo l'indice ISTAT</li> </ul>
RL8	importi percepiti per l'affitto di terreni per usi non agricoli, redditi dei beni immobili che non sono, né devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita, censi, decime e quartesi e altri redditi di natura fondiaria che non sono determinabili catastalmente	non è ammessa alcuna deducibilità di costi
RL10	importi conseguiti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno, brevetti industriali, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico; - per i diritti acquistati a titolo oneroso va dichiarato il 75% del reddito percepito;	non è previsto un rigo per gli oneri in quanto il reddito da indicare è già forfetariamente ridotto

RIGO	REDDITI (colonna 1)	SPESE (colonna 2)
	- per i diritti acquisiti a titolo gratuito il reddito è costituito dall'intero importo riscosso	
RL11	somme incassate per la concessione in usufrutto e la sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine ed altri beni mobili	spese specificamente inerenti le somme incassate
RL12	ricavi derivanti da affitto o concessione in usufrutto dell'unica o di tutte le aziende possedute	spese specificamente inerenti le somme incassate (come, ad esempio, le spese relative al contratto e gli oneri di manutenzione sui beni aziendali ove fossero contrattualmente previste a carico del proprietario)
RL13	corrispettivi al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, derivanti dalla vendita totale o parziale di una o più aziende precedentemente affittate o concesse in usufrutto	costo non ammortizzato relativo all'azienda o alle aziende cedute
RL14	corrispettivi ricavati dall'esercizio di attività commerciali in maniera occasionale	spese specificamente inerenti le somme incassate
RL16	importi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere	spese specificamente inerenti le somme incassate

Si ricorda che gli enti che hanno aderito all'affrancamento delle plusvalenze sui terreni agricoli e le aree edificabili introdotto dall'articolo 7 della legge 448 del 2001, più volte prorogata, assumono, come valore iniziale, quello della rivalutazione determinato nella perizia giurata di stima.

## L'AFFRANCAMENTO DELLE PLUSVALENZE DI TERRENI E AREE EDIFICABILI TROVA SPAZIO NEL QUADRO RM

Gli enti che nel periodo d'imposta 2004 hanno aderito alla facoltà di effettuare l'affrancamento delle plusvalenze relative ai terreni agricoli e alle aree edificabili devono compilare la *Sezione III* del *Quadro RM*.

Si ricorda che la rivalutazione dei terreni è stata introdotta dall'articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ed è stata più volte riproposta, nel corso degli ultimi anni, a volte per mezzo della semplice riapertura dei termini previsti per effettuare gli adempimenti richiesti, altre volte modificando anche i requisiti necessari per aderirvi<sup>1</sup>.

Gli affrancamenti che devono essere considerati ai fini della compilazione di questo modello sono quelli aventi ad oggetto terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2003 ovvero quelli posseduti alla data del 1° luglio 2003 e per i quali nel corso del 2004 è stata versata l'intera imposta sostitutiva o la prima delle tre rate qualora l'ente abbia scelto il versamento dilazionato.

La plusvalenza derivante dalla vendita a titolo oneroso di terreni o aree non deve essere indicata in questo modello, ma riportata nel *Quadro RL*, utilizzando l'apposito rigo, a seconda della tipologia di terreno ceduto.

Nel caso il terreno o l'area rivalutata siano oggetto di comproprietà, ciascun comproprietario deve dichiarare il valore della propria quota per la quale ha effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta.

Se il versamento è stato effettuato cumulativamente per più terreni e aree di proprietà di uno stesso ente, deve essere distintamente indicato il valore del singolo terreno o area con la corrispondente quota dell'imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

## IL MONITORAGGIO DEI TRASFERIMENTI DI CAPITALE NEL QUADRO RW

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

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

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

- a) i trasferimenti da e verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli effettuati attraverso soggetti non residenti, senza il tramite di intermediari residenti, se l'ammontare complessivo di tali trasferimenti nel corso del 2004 è stato superiore a 12.500 euro. Si tenga conto che nell'ammontare complessivo devono essere computati tutti i trasferimenti e, quindi, sia quelli verso l'estero che quelli dall'estero;
- b) gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti al termine del periodo d'imposta 2004, se l'ammontare complessivo risulta superiore a 12.500 euro. In questo caso l'obbligo di dichiarazione esiste anche se nel corso dell'anno non sono state effettuate movimentazioni. Sono da considerare come di fonte estera tutti i redditi corrisposti da soggetti non residenti e quelli derivanti da beni che si trovano al di fuori del territorio nazionale;
- c) i trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti e le attività di cui al punto b), se l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso del 2004, calcolato tenendo conto anche dei disinvestimenti, è stato superiore a 12.500 euro. In questo caso l'obbligo di dichiarazione esiste anche se alla fine del periodo d'imposta gli enti non detengono investimenti all'estero né attività estere di natura finanziaria, in quanto a tale data è intervenuto, rispettivamente, il disinvestimento o l'estinzione dei rapporti finanziari.

L'obbligo di dichiarazione nelle ipotesi b) e c) sussiste indipendentemente dall'origine delle attività finanziarie degli investimenti detenuti all'estero (incluso, quindi, il caso di donazione o successione) e qualunque sia la modalità con cui sono stati effettuati i trasferimenti relativi a tali attività (sia con l'utilizzo di intermediari italiani o esteri, sia in forma diretta tramite trasporto al seguito).

<sup>1</sup>La nostra rivista ha più volte illustrato le disposizioni relative all'affrancamento dalle plusvalenze; si veda l'ultimo intervento sull'argomento in *Ex lege* 4/2004, pagg.37-45.

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

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

La *Sezione II* va usata per dichiarare gli investimenti esteri e le attività di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti alla fine del periodo d'imposta, riferendosi, per valutare il raggiungimento del limite dei 12.500 euro, alla situazione esistente alla fine dell'anno. Per ciascuna tipologia di investimento e di attività estera di natura finanziaria deve essere indicato, distintamente per ciascuno Stato estero, la consistenza degli investimenti e attività al termine del periodo d'imposta.

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

## LA DICHIARAZIONE DELLE RITENUTE SUI PREMI DELLE LOTTERIE NEL QUADRO RZ

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

A tale proposito, infatti, l'articolo 2 del D.P.R. 322 del 1998 al comma 6 stabilisce che per *“i premi e per le vincite di cui all'articolo 30, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche presentano la dichiarazione contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri”*.

Tra le ipotesi contenute nei diversi riquadri del modello, gli enti non commerciali possono essere interessati da quella prevista dal *Prospetto B - premi e vincite* in cui devono essere inseriti i premi e le vincite soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta che sono divenuti esigibili nel corso del 2004, anche nel caso in cui non fossero stati corrisposti. Si tratta, in pratica, delle ritenute dovute sui premi delle cosiddette *“manifestazioni di sorte locali”* promosse dagli enti i quali hanno l'obbligo di versare una ritenuta d'imposta pari al 10% del valore dei premi messi in palio.

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

Approfittiamo dell'occasione per ricordare che quelli fiscali non sono gli unici adempimenti da rispettare in riferimento all'organizzazione di tombole, lotterie, pesche e banchi di beneficenza.

E' infatti necessario effettuare, almeno 30 giorni prima della manifestazione, una comunicazione al Sindaco e al Prefetto e una richiesta di nulla osta all'Amministrazione dei Monopoli di Stato<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>Gli adempimenti indicati sono richiesti dal Regolamento approvato con il D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430 e dal comma 13-*quinquies* dell'articolo 39 del D.L. 269/2003. Per un'illustrazione sul trattamento delle lotterie, tombole e pesche di beneficenza, si veda *Ex lege 1/2004*, pagg. 54-58.



## I REDDITI D'IMPRESA E QUELLI DI CAPITALE

Nessun cenno particolare, nelle premesse delle *Istruzioni* del Modello UNICO di quest'anno, al futuro passaggio degli enti non commerciali all'IRE come previsto dalla legge delega per la riforma tributaria<sup>1</sup>.

Anzi, utilizzando la stessa formula cui ormai siamo da tempo abituati, l'Amministrazione finanziaria invita alla compilazione del modello di dichiarazione *Enti non commerciali ed equiparati* "tutti gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, soggetti all'IRES (che com'è noto dal 2004 ha sostituito l'IRPEG), ad esclusione degli organi e delle amministrazioni dello Stato ...che ...non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (cf art. 73, c. 1, lett. c del TUIR), intendendo per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR".

Ricorda ancora l'Amministrazione finanziaria che "nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati di gestione. Per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. In mancanza delle predette forme l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata in Italia; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui tali atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo

<sup>1</sup> I decreti legislativi avrebbero dovuto essere emanati entro due anni dalla data di entrata in vigore della legge di delega (L. 80/2003).

stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che, dunque, caratterizza l'ente medesimo.

*La qualifica di ente non commerciale, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, va dunque verificata sulla base dell'attività effettivamente svolta ai sensi dell'art. 149 del TUIR (Perdita della qualifica di ente non commerciale)".*

Questa lunga citazione serve a ricordare ancora una volta che il legislatore tributario e l'Amministrazione finanziaria qualificano gli enti in base alla loro natura e alle loro attività, non secondo le loro finalità.

L'ipotesi della perdita della qualifica di ente non commerciale deve essere verificata, quanto alla prevalenza dei proventi, computando anche i proventi da convenzione o accreditamento di cui all'articolo 143, comma 3, lettera b) (v. oltre) perché anche se questi ultimi non concorrono alla formazione del reddito derivano sempre dall'esercizio di una attività commerciale.

In ordine a tale verifica il riferimento all'intero periodo di imposta è da intendersi quale mero periodo di osservazione, essendo sufficiente a perdere la qualifica di ente non commerciale che la prevalenza delle attività commerciali si verifichi per la maggior parte del periodo di imposta, avuto in ogni caso riguardo all'effettiva attività dell'ente e non assurgendo a meccanismo automatico il verificarsi di una o più delle ipotesi previste dall'articolo 149 del TUIR.

In questa prospettiva è chiaro che esercitare o meno un'attività considerata commerciale agli effetti tributari, cioè un'attività che dà luogo a redditi di impresa, è una discriminante essenziale per l'ente.

Resta che tale attività, sia essa essenziale per realizzare gli scopi primari dell'ente o solo strumentale ad essi non deve risultare prevalente in termini quantitativi rispetto all'attività complessivamente svolta, salve anche in questo caso talune deroghe specifiche; sono quelle che riguardano gli enti ecclesiastici, le associazioni sportive dilettantistiche e le altre entità ad esse equiparate a questi fini dall'ultima finanziaria come le associazioni bandistiche, i cori amatoriali e le filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza scopi di lucro.

Purtroppo, o per fortuna, a seconda dei punti di vista, la realtà del mondo degli enti non commerciali presenta una casistica così ampia da non consentirmi qui ulteriori generalizzazioni.

Ricordato allora che gli enti non commerciali determinano il reddito separatamente per ciascuna delle categorie previste dal TUIR (redditi fondiari – *Quadri RA* e *RB*, di capitale e diversi – *Quadro RL* e di impresa – *Quadri RF* o *RC* o *RG* o *RD*), che i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva non vanno dichiarati e che i redditi e le perdite da partecipazione in società di persone devono essere dichiarati nel *Quadro RH*, passo dunque a riassumere le modalità di determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali.

## I REDDITI D'IMPRESA

Sono interessati a tale categoria reddituale solo gli enti che effettivamente svolgono attività considerate commerciali agli effetti tributari in quanto derivanti dall'esercizio di imprese (ricordiamolo ancora, indipendentemente dal fine ultimo perseguito): iniziative stabili e professionalmente organizzate finalizzate alla produzione di servizi (o beni, anche se è un'ipotesi poco frequente tra gli enti non commerciali) ceduti contro specifico corrispettivo.

### 1. ATTIVITÀ DI IMPRESA

Sono qualificate attività di impresa, per esempio, le scuole e le altre strutture didattiche e formative simili, le strutture ricettive, residenziali e diurne, per l'erogazione di prestazioni e servizi socio sanitari assistenziali, ma anche i bar, salve talune deroghe specifiche, le case per ferie e i cinema parrocchiali (ovviamente se per l'accesso alle proiezioni è chiesto un corrispettivo, comunque denominato).

Vi sono, in ogni caso, alcune attività che sono considerate comunque commerciali, e dunque di impresa agli effetti tributari, anche se ad esse non è preposta una stabile e professionale organizzazione: è il caso delle sponsorizzazioni, per esempio.

Gli enti che hanno esercitato attività commerciali, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito.

Non costituiscono peraltro attività commerciali, e non danno dunque luogo a redditi di impresa da dichiarare, 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 (cf art. 143, c. 1, del TUIR).

Non concorrono invece in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, anche con scambio o offerta di beni di modico valore (nelle *Istruzioni* vengono citate ad esempio le cessioni di piante o frutti, ma l'ipotesi può essere estesa a gadget e altri beni) o di servizi a coloro che fanno le offerte (cf art. 143, c. 3, lett. a del TUIR). In tale caso l'ente è peraltro tenuto a redigere un rendiconto analitico della manifestazione a norma del secondo periodo dell'articolo 20 del D.P.R. 600/1973.

Analogamente, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività aventi finalità sociali in regime di convenzione o di

accreditamento (cf art. 143, c. 3, lett. b del TUIR), neppure se tali contributi hanno natura di corrispettivi (si tratta di ipotesi tipica per le attività socio sanitarie accreditate e convenzionate con i servizi socio sanitari e assistenziali regionali e locali).

Va peraltro precisato che, mentre nel caso dei fondi raccolti nell'ambito di campagne di sensibilizzazione l'ente non opera quasi certamente in regime di impresa, per l'assenza della necessaria organizzazione perlopiù, nel caso delle attività accreditate e convenzionate, è probabile, se non certo, che l'ente operi in regime di impresa e sia dunque comunque tenuto a dichiarare il risultato residuale dell'attività, dove per risultato *residuale* deve intendersi il risultato al netto dei predetti contributi. Sul punto va però ricordato che secondo la vecchia formulazione dell'articolo 75 del TUIR (ora articolo 109), per una sorta di reciprocità, neppure le spese correlate alla produzione dei predetti ricavi erano deducibili. Il risultato netto, o residuale, dell'attività per la quale venivano riconosciuti contributi in regime di convenzionamento e accreditamento era dunque dato dalla differenza tra i ricavi imponibili e i costi non correlati ai predetti contributi. In termini operativi tale differenza era determinabile analiticamente, ove possibile, oppure secondo un criterio proporzionale nei casi in cui l'attività che generava contributi non imponibili e altri ricavi fosse stata una sola<sup>2</sup>.

Ebbene, il comma 5 dell'articolo 109, che come detto sostituisce il "vecchio" articolo 75 in tema di *norme generali sui componenti del reddito di impresa*, ha subito un'integrazione che potrebbe aver modificato quanto appena sopra ricordavo.

La nuova formulazione della norma dice infatti ancora, sostanzialmente, che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui riferiscono a ricavi imponibili, ma aggiunge – come eccezione – l'ipotesi dei ricavi che non concorrono a formare il reddito in quanto esclusi. Va detto che nella formulazione del TUIR, a differenza per esempio di quanto avviene per altri fini in materia di IVA, il concetto di *ricavo escluso* è piuttosto generico e ampio. Anche se personalmente attenderei al riguardo l'interpretazione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria, la nuova soluzione normativa potrebbe cioè essere favorevole per gli enti che conseguono ricavi da accreditamento e convenzionamento perché in sede di determinazione del reddito potrebbero escludere questi ultimi senza essere tenuti a riprendere a tassazione i costi ad essi correlati.

Limitatamente agli enti non commerciali di tipo associativo i cui statuti sono conformi alle prescrizioni dell'articolo 148 del TUIR non è invece considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti se la stessa è esercitata in conformità alle finalità istituzionali e,

salvo i casi espressamente citati nell'articolo testé richiamato, in assenza di una specifica corrispettività.

Ricordiamo, da ultimo, che per gli istituti religiosi che esercitano attività commerciali a norma dell'articolo 26 della legge n. 222/1985, è deducibile ai fini della determinazione dei corrispondenti redditi, per ciascun loro membro in esse impegnato, un importo forfetariamente determinato in misura pari al limite minimo annuo delle pensioni INPS. Si tratta di deduzione tesa a riconoscere il contributo gratuito dei membri – religiose e religiosi – all'attività d'impresa; spesso, infatti, se in tali "iniziative commerciali" – scuole, ospedali e opere assistenziali varie, perlopiù – si dovesse sostituire il "personale volontario religioso" con personale laico si evidenzerebbero perdite, anziché redditi, di impresa.

## 2. CONTABILITÀ SEPARATA, REGIME ORDINARIO E REGIMI FORTETARI

Gli enti non commerciali residenti in Italia che hanno esercitato attività commerciali, escluse quelle di carattere occasionale, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Per gli enti in *contabilità ordinaria* il reddito di impresa è determinato prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile o di leggi speciali e apportandovi, nell'ambito del *Quadro RF*, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle regole stabilite dal TUIR.

Gli enti che hanno optato per il regime della *contabilità semplificata* determinano invece il reddito contrapponendo direttamente, nel *Quadro RG*, i ricavi imponibili ai costi e alle spese deducibili.

Come previsto dall'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, tali enti sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili (salvi gli obblighi derivanti da disposizioni diverse) se nel precedente periodo di imposta hanno conseguito ricavi derivanti da attività commerciali per un importo non superiore a euro 309.874,14, se hanno avuto per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a euro 516.456,90, se hanno esercitato altre attività, e sempre che non sia stata fatta opzione per il regime ordinario.

Le spese e gli altri componenti negativi "promiscui" – cioè quelli addebiti sia all'esercizio delle attività commerciali che di altre attività – sono deducibili per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi che concorre alla formazione del reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (ivi compresi i fondi raccolti e i proventi da convenzione). Relativamente a tale deduzione deve essere compilata l'apposita *Sezione* del *Quadro RS* – *righe* da *RS20* a *RS22* – mentre la quota indeducibile di tali spese deve essere indicata all'apposito *riga RF25* del *Quadro RF*; nel caso di compilazione del *Quadro RG* i costi vanno invece direttamente indicati per la sola quota deducibile nei

<sup>2</sup>Il caso delle residenze per anziani è paradigmatico al riguardo perché una parte della retta è coperta dal SSR, per la quota c.d. sanitaria, e un'altra parte, quella c.d. assistenziale o alberghiera, dall'ospite o dai suoi familiari; in questo caso, fatto 100 di ricavi complessivi e 45 di contributi, la quota di costi indeducibili era facilmente determinabile nella misura del 45 per cento dei costi totali.

righi di riferimento specifico o nel *rigo* residuale RG21.

Gli enti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata possono anche determinare forfaitariamente il reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 145 del TUIR.

Un ulteriore regime forfetario riguarda gli enti associativi (e le proloco) che hanno optato per il regime di cui alla legge 398 del 1991<sup>3</sup>.

In tali casi, si deve operare come segue:

- se la determinazione forfetaria del reddito avviene a norma dell'articolo 145 del TUIR i ricavi conseguiti devono essere indicati all'apposito *rigo* RG4;
- se invece la determinazione forfetaria del reddito avviene nell'ambito del regime di cui alla legge 398/1991 i medesimi ricavi devono essere indicati nella *colonna 2* del *rigo* RG2.

In entrambi i casi, per la determinazione per differenza del reddito imponibile secondo i coefficienti di redditività stabiliti, le percentuali di ricavi considerate costi fiscalmente riconosciuti devono essere indicate al *rigo* RG21. Le percentuali di detraibilità previste dal regime *ex* articolo 145 sono differenziate a seconda che l'attività consista nella prestazione di servizi o in attività diverse:

- per le *prestazioni di servizi*
  - 85% per i ricavi fino a euro 15.493,71
  - 75% per i ricavi tra euro 15.493,72 e euro 309.874,14
- per le *attività diverse*
  - 90% per i ricavi fino a euro 25.822,84
  - 85% per i ricavi tra euro 25.822,85 e euro 516.456,90.

Il regime forfetario *ex* legge 398/1991 prevede invece un coefficiente di redditività del 3% e, di conseguenza nel *rigo* RG21 va indicato il 97% dei ricavi.

### 3. IMMOBILI STRUMENTALI

Ricordiamo che per gli enti non commerciali gli immobili strumentali all'esercizio delle attività di impresa si considerano improduttivi di reddito fondiario, a condizione che siano indicati tra le attività nell'inventario o che siano iscritti nel registro dei beni ammortizzabili.

Si tratta, in particolare:

- degli immobili strumentali per destinazione, cioè quelli utilizzati per l'esercizio delle attività commerciali;
- degli immobili strumentali per natura, cioè quelli comunque appartenenti al patrimonio dell'impresa, anche se in essa non utilizzati o dati in locazione o comodato, che per le loro caratteristiche intrinseche non

possono essere suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

- degli immobili concessi in uso ai dipendenti che vi abbiano trasferito lì la loro residenza per esigenze lavorative (tali immobili sono considerati strumentali nel periodo di imposta in cui avviene il trasferimento e nei due successivi).

È invece arcinoto che sono attratti a tassazione secondo la categoria dei redditi fondiari gli immobili delle Onlus, posto che per tali enti, agli effetti delle imposte dirette (ma non ai fini Iva), le attività esercitate – connesse e istituzionali – ancorché siano organizzate in forma di impresa – non hanno rilevanza tributaria.

### 4. STUDI DI SETTORE

Anche gli enti non commerciali – salve le cause di inapplicabilità che le *Istruzioni* precisano – sono soggetti agli studi di settore relativamente alle attività per le quali tali strumenti di determinazione presuntiva del reddito risultano approvati.

L'attività rilevante ai fini dell'applicazione degli studi di settore è l'attività prevalente dell'ente come codificata ai fini della determinazione del reddito. Mentre si rinvia per maggiore dettaglio alla tabella analitica allegata alle *Istruzioni*, vale la pena di ricordare che sono approvati studi per le attività delle case per ferie, dei bar e per talune attività editoriali.

### 5. IRAP

Va anzitutto ricordato che in materia di IRAP talune regioni nell'ambito delle norme di finanza regionale prevedono agevolazioni e/o esenzioni a favore di alcune categorie di enti non commerciali e, in particolare, alle Onlus.

Al riguardo si veda la tabella di seguito riportata (in appendice alle *Istruzioni* per la compilazione del *Modello IRAP* è riportata una tabella ancor più analitica di tali agevolazioni).

Per quanto attiene alle modalità di determinazione dell'imposta ricordiamo che per gli enti non commerciali l'IRAP deve essere determinata separatamente per le attività istituzionali (*Sezione I* del modello di dichiarazione) e commerciali (*Sezione II*), rispettivamente, in applicazione del metodo retributivo e del metodo ordinario. Nell'ambito del metodo retributivo la base imponibile è ottenuta attraverso la sommatoria delle retribuzioni e dei compensi ad esse assimilati, mentre per il metodo ordinario l'imponibile coincide con il "valore della produzione netta" dato dal confronto algebrico tra le componenti di ricavi e di costo dell'attività, riclassificate secondo lo schema di conto economico individuato dall'articolo 2425 del

<sup>3</sup>L'opzione è possibile se nel periodo di imposta i ricavi da attività commerciale non hanno superato i 250.000 euro. Sull'argomento si veda anche *Ex lege 3/2004*, pagine 37-41.



codice civile.

Nella determinazione dell'imponibile relativo alle attività commerciali devono essere computati anche i contributi che non concorrono alla formazione del reddito ai fini IRES (quelli derivanti dalle attività esercitate in regime di convenzione, per esempio), salvo che l'esclusione dall'IRAP sia prevista esplicitamente dalla norma che ne prevede l'erogazione.

I soggetti in regime forfetario, in alternativa ai metodi ordinari, possono determinare il valore della produzione compilando la *Sezione III* del modello di dichiarazione. In tale caso l'imponibile IRAP è determinato a norma dell'articolo 17, comma 2, del D.Lgs. 446/1997 e, cioè, aumentando il reddito di impresa assunto forfetariamente (il tre per cento dei proventi, per citare il caso degli enti che determinano il reddito a norma della legge 398/1991) dell'ammontare delle retribuzioni, degli altri compensi ad esse assimilati e degli interessi passivi.

Per le Onlus residenti nelle regioni dove l'IRAP è dovuta, anche eventualmente secondo un'aliquota agevolata, la determinazione dell'imponibile deve avvenire con riferimento al solo metodo retributivo in ragione dell'irrelevanza reddituale delle attività istituzionali (che sono decommercializzate ai fini fiscali). Si ricorda però che, come affermato nelle *Istruzioni* ministeriali alla compilazione del modello di dichiarazione, *“le attività connesse, pur non concorrendo alla formazione del reddito, sono considerate commerciali ad ogni altro effetto, pertanto ai fini della determinazione della base imponibile IRAP si applicano per tali attività i criteri di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 446/1997”*.

#### Elenco delle disposizioni regionali

<b>Abruzzo</b>	per le Onlus e le cooperative sociali l'IRAP si applica con l'aliquota ridotta del 3,25% a decorrere dall'1.1.2003 (L.R. 7/2003)
<b>Basilicata</b>	per le Onlus e le cooperative sociali l'IRAP si applica con l'aliquota ridotta del 3,25% a decorrere dall'1.1.2002 (L.R. 10/2002)
<b>Emilia Romagna</b>	per gli enti privati non commerciali considerati Onlus e le cooperative sociali l'IRAP si applica con l'aliquota ridotta del 3,50% con effetto dall'1.1.2002 (L.R. 48/2001); per le organizzazioni non governative riconosciute idonee dal Ministero per gli affari esteri l'imposta si applica con l'aliquota ridotta del 3,25% dall'1.1.2004 (L.R. 30/2003)
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	le Onlus e le cooperative sociali di tipo B sono esonerate dal pagamento dell'IRAP

	dall'1.1.2002 (L.R. 3/2002); le cooperative sociali di tipo A sono esenti dal pagamento dell'imposta a partire dall'1.1.2004 (L.R. 1/2004)
<b>Lazio</b>	per le cooperative sociali l'aliquota dell'imposta è ridotta di 0,5 punti percentuali dall'1.1.2002 (L.R. 34/2001)
<b>Liguria</b>	limitatamente al valore della produzione netta, alle organizzazioni di volontariato e alle cooperative sociali di tipo A l'imposta si applica con l'aliquota ridotta del 3% a decorrere dall'1.1.2002; per i consorzi l'aliquota ridotta si applica a condizione che abbiano base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali (L.R. 20/2002); per le associazioni di promozione sociale l'imposta si applica con l'aliquota del 3,25% con effetto dall'1.1.2004 (L.R. 7/2004)
<b>Lombardia</b>	le Onlus sono esenti dall'imposta dal 2002 (L.R. 27/2001)
<b>Marche</b>	le cooperative sociali godono della riduzione dell'aliquota, quelle di tipo A al 3,25%, quelle di tipo B al 2,25% a partire dall'1.1.2004; le Onlus sono esonerate da qualsiasi maggiorazione dall'1.1.2002 (L.R. 35/2001)
<b>Molise</b>	le Onlus e le società sportive dilettantistiche operanti senza fine di lucro godono dell'aliquota ridotta del 3,25% dall'1.1.2004; le ONLUS e le cooperative sociali di tipo B sono esenti dall'imposta nei limiti e nelle condizioni previste dalla legge a partire dall'1.1.2004 (L.R. 1/2004)
<b>Piemonte</b>	le cooperative sociali pagano l'imposta con aliquota ridotta del 3,25% con decorrenza dall'1.1.2004 (L.R. 2/2003)
<b>Puglia</b>	le Onlus sono esonerate dal pagamento dell'imposta con decorrenza dall'1.1.2002 (L.R. 7/2002)
<b>Sardegna</b>	le Onlus sono esonerate dal pagamento dell'imposta con decorrenza dall'1.1.2004 (L.R. 3/2003)
<b>Sicilia</b>	le Onlus, le associazioni di promozione sociale e le cooperative sociali sono esenti dall'IRAP dall'1.1.2002 (L.R. 2/2002); le IPAB sono esenti dall'imposta dal 16.4.2003 (L.R. 4/2003)



<b>Toscana</b>	le Onlus e le cooperative sociali pagano l'imposta con l'aliquota ridotta del 3,25% a partire dall'1.1.2001 (L.R. 2/2001)
<b>Umbria</b>	le Onlus e le cooperative sociali pagano l'imposta con l'aliquota ridotta del 3,50% dall'1.1.2001 (L.R. 13/2001)
<b>Veneto</b>	le cooperative sociali di tipo A costituite negli anni 2003-2004 e loro consorzi godono della riduzione dell'aliquota al 3,25%, quelle di tipo B sono esenti a partire dall'1.1.2004 (L.R. 34/2002 - L.R. 38/2003)
<b>Valle D'Aosta</b>	le Onlus sono esentate dal pagamento dell'imposta con decorrenza dall'1.1.2003 (L.R. 25/2002)
<b>Provincia di Bolzano</b>	le Onlus sono esenti dall'imposta a partire dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2003 (L.P. 11/2002); le organizzazioni di promozione sociale iscritte nel registro provinciale sono esenti dall'imposta dall'1.1.2004 (L.P. 12/2003)
<b>Provincia di Trento</b>	le Onlus godono della riduzione dell'aliquota del 3,25% a partire dall'1.1.2003 e fino al periodo d'imposta in corso all'1.1.2004 (L.P. 15/2002)

## 6. ALCUNI ESEMPI

### a) Contributi pubblici

Salvo quanto al riguardo si è detto in premessa, vediamo anzitutto l'effetto che si genera ai fini reddituali per le attività che beneficiano di contributi da convenzione/accreditamento.

Ipotizziamo che i proventi complessivi di una scuola materna siano pari a 100, di cui 70 corrispondono alle rette pagate dai genitori degli alunni e 30 dai contributi erogati dal Provveditorato o da altri enti pubblici; se i costi della gestione sono pari a 90, il conto economico della scuola è il seguente:

Costi	90	Ricavi	100
Utile	100		

Ai **fini reddituali**, in applicazione degli articoli 143 e 109, il conto economico della scuola diventa il seguente:

Costi $90 \times 70/100 = 63$ (considero anche per i costi la stessa proporzione ricavi imponibili/ricavi totali)	Ricavi 70 (cioè solo i ricavi da rette)
Utile	7

Come si vede, se la correlazione imponibile costi/ricavi è rispettata, l'irrelevanza reddituale dei contributi pubblici ricevuti riduce solo marginalmente l'imponibile fiscale (perché si riducono proporzionalmente anche i costi). Addirittura, nell'ipotetico caso di coincidenza tra costi e ricavi complessivi (100 e 100) e di eguale misura del contributo pubblico (30) non vi sarebbe stata alcuna variazione dell'imponibile fiscale: si sarebbero avuti minori ricavi pari all'importo del contributo (30) e minori costi deducibili per un 30% di quelli totali, pari ancora a 30.

Il meccanismo descritto produce maggiori effetti solo nel caso in cui l'utile della gestione, senza altre rettifiche, sia molto elevato.

Un altro esempio può servirci per illustrare il meccanismo ai **fini della compilazione della dichiarazione**.

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

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

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

In caso di **compilazione del Quadro RF** il reddito imponibile sarà determinato come segue:

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

In caso di **compilazione del Quadro RG** il reddito imponibile sarebbe invece determinato come segue:

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

## b) Costi promiscui

L'ente ha conseguito ricavi e proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa per 300 e ricavi e proventi complessivi per 1000. Nell'esercizio di attività commerciali ha sostenuto costi promiscui – cioè imputabili sia all'esercizio di attività commerciali che delle attività istituzionali per 150, e costi diretti, cioè imputabili esclusivamente all'esercizio delle attività commerciali, per 200.

*Determinazione della quota deducibile dei costi promiscui*

$$\text{quota ded.le costi promiscui} = \frac{\text{ricavi e proventi comm.li}}{\text{ricavi e proventi totali}} = \frac{300}{1000} = 30\%$$

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

*Determinazione del reddito di impresa*

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

Perdita risultante dal conto economico (300 - 150 - 200)	- 50
Variazioni in aumento [quota indeducibile costi promiscui]	+ 105
Reddito imponibile attività commerciale	55

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

Ricavi imponibili (quelli commerciali)	300
Costi diretti (quelli imputabili esclusivamente alle attività commerciali)	- 200
Quota deducibile costi promiscui (tali costi vanno ovviamente indicati insieme a quelli analiticamente deducibili nei righe di rispettiva pertinenza)	- 45
Reddito imponibile attività commerciali	55

In tutti i casi di determinazione forfetaria del reddito non si pongono i problemi testé esemplificati perché – come si è già segnalato in precedenza – la quota dei costi deducibili viene, appunto, forfetariamente indicata nella misura necessaria a far emergere la percentuale di redditività prevista.

## I REDDITI DI CAPITALE

Ricordiamo anzitutto che per gli enti non commerciali con riferimento ai redditi di capitale, malgrado tali enti siano provvisoriamente annoverati tra i soggetti a cui si applica l'IRES, continuano a valere le regole di determinazione contenute nel Titolo I del TUIR (quelle che disciplinano l'IRPEF).

In questa prospettiva, esattamente come avviene per le persone fisiche, non devono essere dichiarati i redditi esenti e quelli già assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva che, per definizione, vengono percepiti già al netto delle tasse dovute.

Tale predetta modalità di tassazione copre di fatto la stragrande maggioranza dei redditi di capitale percepiti dagli enti.

Nel modello di dichiarazione (*Quadri RL e RM*), salve le precisazioni che seguono, devono dunque essere indicati solo i redditi non assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o ad imposizione sostitutiva.

Va peraltro ancora precisato che a norma dell'articolo 4, comma 1, lettera q), del D.Lgs. n. 344/2003, gli utili "da partecipazione" percepiti dagli enti non commerciali – nel limite del 95 per cento del relativo ammontare – non concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile, in quanto esclusi, anche se conseguiti nell'esercizio di impresa. E l'ipotesi vale sia che si tratti di utili derivanti da partecipazioni non qualificate che da partecipazioni qualificate, nonché di proventi degli strumenti finanziari partecipativi e degli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza.

In ogni caso, soltanto i soggetti che possiedono partecipazioni qualificate dovranno esporre in dichiarazione i redditi percepiti, come sono indicati nella certificazione ad essi rilasciata dalle società interessate o dai soggetti intermediari.

Non devono invece essere indicati nei *Quadri RL e RM* gli utili, gli interessi, le rendite e gli altri proventi conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali in quanto concorrono alla formazione del reddito delle predette imprese. Ma si tratta di ipotesi che tralascio perché costituirebbe al più una *anomalia* per la realtà degli enti non commerciali.

### 1. IL QUADRO RL – ALTRI REDDITI

Il *Quadro RL* del modello di dichiarazione è composto da due sezioni:

- la *Sezione I*, nella quale vanno dichiarati i redditi di capitale la cui disciplina è contenuta nel Titolo I, capo III del TUIR (redditi di capitale);
- la *Sezione II*, riservata a taluni redditi diversi la cui disciplina è contenuta nel Titolo I, capo VII, del TUIR (redditi diversi).

La *Sezione I* va compilata dagli enti non commerciali relativamente

ai redditi di capitale e, segnatamente, per i seguenti redditi:

- (salvo quanto si è detto in premessa) utili da partecipazione e proventi ad essi equiparati in qualunque forma ricevuti (*riga RL1, colonna 1 o colonna 2*; in *colonna 3* vanno indicate le ritenute subite);
- parte degli utili derivanti dalla partecipazione in società o altro ente residente o localizzato in Stati e territori con regime fiscale privilegiato che eccede il reddito indicato nella *Sezione II* del *Quadro RM* o di quello degli anni precedenti;
- i redditi prodotti all'estero, percepiti direttamente dal contribuente residente in Italia senza l'intervento di intermediari residenti, ovvero quando l'intervento degli intermediari non ha comportato l'applicazione della ritenuta alla fonte;
- gli altri redditi di capitale (*riga RL2*) percepiti nel 2004 quali: a) gli interessi e gli altri proventi derivanti da capitali dati a mutuo; b) le rendite perpetue ricevute a titolo di corrispettivo; c) i compensi percepiti per la prestazione di garanzie assunte in favore di terzi; d) i redditi corrisposti dalle società o dagli enti che hanno per oggetto la gestione nell'interesse collettivo di una pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro o beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti, compresa la differenza tra l'ammontare ricevuto alla scadenza e quello affidato in gestione; e) proventi derivanti da organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero non conformi alle direttive comunitarie; f) proventi conseguiti in sostituzione di redditi di capitale; g) utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'articolo 44, comma 1 lettera f, del TUIR se dedotti dall'associante vigenti anteriormente alla riforma dell'IRE; h) redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva (da indicare anche ai righe da *RM1* a *RM3* del *Quadro RM*) al lordo delle ritenute eventualmente subite all'estero, per i quali il contribuente abbia optato per la tassazione ordinaria.

### 2. IL QUADRO RM – REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI SOGGETTI AD IMPOSTA SOSTITUTIVA, REDDITI DI FONTE ESTERA E REDDITI DERIVANTI DA IMPRESE ESTERE PARTECIPATE

Nella *Sezione I* del *Quadro RM* devono essere invece indicati i redditi di capitale di fonte estera, diversi da quelli che concorrono a formare il reddito complessivo (questi ultimi vanno indicati nel *Quadro RL, Sezione I*), percepiti direttamente, cioè, senza l'intervento di intermediari residenti. Tali redditi possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva (cf D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239) nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta, ma in tale caso non compete alcun credito d'imposta per quanto eventualmente già pagato all'estero (è cioè possibile anche optare per il regime ordinario).

Vanno altresì dichiarati in questo quadro, questa volta senza la possibilità di optare per il regime ordinario, gli interessi, i premi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli simili ai quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva.

La *Sezione II* del *Quadro RM* deve essere compilata (si tratta di ipotesi molto rara per gli enti non commerciali) sostanzialmente se all'ente, anche per il tramite di una società o un soggetto intermedio qualsiasi, sono stati imputati i redditi di una CFC (c.d. Controlled foreign companies).

L'IRAP, imposta sulle attività produttive, a dispetto della definizione, interessa gli enti non commerciali anche nell'ipotesi in cui non svolgano alcuna "attività produttiva", ovvero anche in riferimento alle attività istituzionali, non connotate dal requisito della commercialità.

Infatti il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 istitutivo dell'imposta stabilisce che gli enti non commerciali possano essere da assoggettare all'imposta secondo due modalità differenti a seconda che svolgano esclusivamente attività non commerciali e/o che, in aggiunta a queste, svolgano anche attività commerciali. L'unico caso in cui gli enti non commerciali non sono coinvolti dall'IRAP riguarda gli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciale, qualora per gli stessi non si configuri alcun valore imponibile (ovvero, come vedremo meglio di seguito, qualora nello svolgimento dell'attività istituzionale non si avvalgano di prestazioni di lavoro dipendente o assimilato, né di collaborazioni coordinate e continuative, né di collaborazioni occasionali).

Gli enti soggetti all'IRAP devono presentare la relativa dichiarazione su stampato conforme a quello approvato con decreto del Ministero delle finanze, anche se non conseguono alcun debito di imposta, entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi. I soggetti che non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi, inviano telematicamente la dichiarazione IRAP entro il decimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta<sup>1</sup>.

Riassumiamo brevemente i principali elementi dell'imposta.

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

La risposta è contenuta nel primo periodo dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997 dove si afferma che il presupposto dell'IRAP consiste nel-

<sup>1</sup>L'obbligo dell'invio telematico ricorre in pratica per tutti i contribuenti che devono presentare la dichiarazione IRAP; infatti, se la dichiarazione è relativa alle attività istituzionali, ricorrerà certamente anche l'obbligo del Mod. 770, se è relativa alle attività commerciali vi sarà, presumibilmente, sia l'obbligo della dichiarazione IVA (salvo le ipotesi di esenzione) che quello del sostituto d'imposta.



l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Tuttavia il secondo periodo dell'articolo 2, con una presunzione assoluta, afferma che l'attività esercitata dalle società e dagli enti, comprese le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta. Pertanto, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta, gli enti non commerciali e gli enti pubblici sono soggetti passivi IRAP.

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

La base imponibile sulla quale calcolare l'IRAP è data dal *valore della produzione netta* derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione. Le modalità di calcolo del valore della produzione netta, tuttavia, differiscono per gli enti non commerciali in funzione delle seguenti fattispecie:

- enti che svolgono *esclusivamente attività non commerciale*;
- enti che svolgono *anche attività commerciale*.

L'imposta si determina applicando l'aliquota del 4,25% sull'imponibile indipendentemente dalla circostanza che sia da riferire alle attività istituzionali, a quelle commerciali o a entrambe. L'individuazione delle attività commerciali svolte da enti non commerciali è effettuata utilizzando le stesse norme relative alle imposte sui redditi.

Rinviando all'articolo di Luigi Corbella in questo stesso numero per quanto concerne le attività commerciali, di seguito illustriamo gli adempimenti riguardanti l'imposta per gli enti che, pur non svolgendo attività commerciali, sono soggetti al pagamento dell'IRAP.

## 1. STIPENDI, COMPENSI, PARCELLE: LA BASE IMPONIBILE PER GLI ENTI SENZA ATTIVITÀ COMMERCIALI

Gli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciali devono adottare il *metodo retributivo* attraverso la compilazione della *Sezione I "Enti privati non commerciali – Attività non commerciale"* del *Quadro IQ* del modello IRAP "UNICO 2005 – Enti non commerciali ed equiparati", nella quale sono indicate analiticamente le voci che determinano il valore della produzione netta. In particolare quest'ultimo è dato dalla somma delle voci che seguono<sup>2</sup>.

- **Retribuzioni spettanti al personale dipendente:** la qualificazione di questo valore è pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali determinato a norma dell'articolo 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314. Inoltre deve essere considerato il *valore delle retribuzioni di competen-*

za del periodo di imposta considerato. Una *eccezione* al criterio di competenza previsto per le retribuzioni viene espressamente stabilita in caso di corresponsione di *arretrati* di lavoro dipendente per i quali il momento impositivo sorge nell'anno di erogazione. È stato inoltre chiarito che i compensi corrisposti ai dipendenti che svolgono attività all'estero sono esclusi dalla base imponibile IRAP a condizione che operino al di fuori del territorio nazionale per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi e l'ente da cui dipendono svolga esclusivamente attività non commerciale (*riga IQ1*).

- **Le indennità costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** ai sensi dell'articolo 50 del D.P.R. 917/1986 (TUIR), compresi i compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative, con o senza progetto: ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, si tiene conto delle somme e dei valori spettanti, da assumere quindi per competenza (*riga IQ2*).

Sono escluse dalla tassazione le remunerazioni spettanti ai sacerdoti della Chiesa cattolica e gli assegni ad essi equiparati; dal 2003 non concorrono a formare l'imponibile le somme corrisposte a titolo di borse di studio, assegno, premio o sussidio.

- **Compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente** (collaborazioni occasionali) di cui all'articolo 67 comma 1, lettera l) del TUIR: in questo caso deve essere utilizzato il principio di cassa (*riga IQ3*).

Costituiscono deduzioni dalla base imponibile<sup>3</sup> i costi sostenuti per il personale addetto *alla ricerca e sviluppo*, le spese relative agli *apprendisti* e ai *disabili*, le spese relative al personale assunto con *contratto di formazione lavoro*. Tali spese vanno indicate in modo analitico, rispettivamente nelle *colonne 1, 2 e 3* del *riga IQ4*, e sommate nella *colonna 4* dello stesso rigo.

Si ricorda che l'ammontare delle retribuzioni e delle altre somme che costituiscono la base imponibile da indicare in questa *Sezione* deve essere esclusivamente quella relativa al personale impiegato nelle attività non commerciali; qualora alcuni dei costi sopra riportati fossero riferibili promiscuamente alle attività commerciali e a quelle non commerciali, il loro ammontare deve essere ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività commerciale determinato in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi alle attività commerciali rilevanti ai fini dell'IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

<sup>2</sup>Cf art. 10 del D.Lgs. 446/1997.

<sup>3</sup>Cf art. 11, c. 1, lett. a) del D.Lgs. 446/1997.

## 2. DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE COMPLESSIVO NETTO

Per la determinazione dell'imponibile complessivo al netto delle deduzioni occorre compilare la *Sezione VI "Valore della produzione netta"*. Nel *rigo IQ36* va riportata la somma delle voci indicate nella *Sezione I* (i rigi successivi servono per inserire gli importi del valore della produzione relativa alle attività commerciali esercitate, nei diversi casi considerati dal modello).

Tra le deduzioni previste in questa sezione, l'unica spettante agli enti che non svolgono attività commerciali è quella prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 446, comma 4-*bis*; essa dispone che sul totale delle diverse basi imponibili imputabili all'ente si applica una deduzione che varia a seconda dell'ammontare della base imponibile complessiva. L'ammontare della deduzione, che spetta fino ad un imponibile non superiore a 180.984,91 euro, è fissata per il 2004 nell'importo massimo di 7.500 euro e decresce fino a 1.875 euro, secondo la tabella che segue.

BASE IMPONIBILE	DEDUZIONE
fino a 180.759,91	7.500
oltre 180.759,91 e fino a 180.834,91	5.625
oltre 180.834,91 e fino a 180.909,91	3.750
oltre 180.909,91 e fino a 180.984,91	1.875

L'eventuale deduzione spettante nella misura stabilita deve essere riportata nel *rigo IQ43, colonna 2*.

## 3. DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA E (EVENTUALE) RIPARTIZIONE TRA LE DIVERSE REGIONI

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

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

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

Pertanto la formula risulta essere così definita:

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

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

Nei *rigi* da *IQ69* a *IQ89* deve essere indicato, compilando un rigo per ciascuna regione cui l'imposta deve essere attribuita, il codice della regione (si veda la tabella riportata a pagg. 58-60), l'ammontare del valore della produzione totale, che costituisce la base imponibile.

Ciascuna regione può normare autonomamente una serie di elementi relativi all'imposta: nello specifico le regioni possono prevedere esenzioni o riduzioni dell'aliquota in riferimento a particolari soggetti o situazioni. Gli enti non commerciali possono essere oggetto di queste agevolazioni: diverse regioni hanno infatti deliberato agevolazioni in riferimento agli enti qualificati come Onlus, per le associazioni di promozione sociale e per le cooperative sociali (enti sicuramente da annoverare tra quelli *non profit* anche se rientranti tra le società e non tra gli enti non commerciali). L'eventuale ricorrenza dell'esenzione o dell'agevolazione deve essere evidenziata nella *colonna 5*, indicando lo specifico *codice*. Le *Istruzioni* alla compilazione del modello di dichiarazione contengono, alla pagina 18, una tabella che riassume le agevolazioni in vigore alla data di emanazione del decreto di approvazione del modello stesso e segnalano la necessità di consultare, presso ciascuna regione, l'esistenza di disposizioni eventualmente adottate successivamente.

## 4. CALCOLO E VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

L'imposta dovuta, calcolata nella *Sezione VII* in riferimento a ciascuna regione, deve essere riportata cumulativamente nella *Sezione VIII "Dati concernenti il versamento dell'imposta"*. Nella stessa *Sezione* deve essere indicato anche: l'eccedenza di imposta eventualmente risultante dalla dichiarazione dello scorso anno (*rigo IQ91*), l'ammontare di tale eccedenza eventualmente utilizzata in compensazione attraverso il modello F24 deve essere annotato nel *rigo IQ92*, mentre gli acconti versati vanno inseriti nel *rigo IQ93*. L'imposta a debito o a credito deve essere indicata, rispettivamente, nel *rigo IQ94* ovvero *IQ95*.

**MODALITÀ OPERATIVE**

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

**VIOLAZIONI**

Omessa presentazione della dichiarazione	Si applica la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di 258 euro. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro.	
Tardiva presentazione della dichiarazione	Alla dichiarazione presentata con un ritardo non superiore a 90 (oltre il quale si considera omessa) si applica la sanzione da 258 e 1.032 euro.	
Indicazione di un imponibile o imposta inferiore o di un credito superiore a quello spettante	Se nella dichiarazione è indicato un imponibile inferiore a quello accertato o comunque un'imposta inferiore a quella dovuta, si applica la sanzione da una a due volte la maggiore imposta dovuta o la differenza di credito.	
Violazioni relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione	Dichiarazione non conforme ai modelli ministeriali. Omissione incompletezza o inesattezza dei dati per l'individuazione del contribuente. Omissione incompletezza o inesattezza dei dati rilevanti per la determinazione del tributo. Indicazione inesatta e incompleta di ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli. Mancanza o incompletezza degli atti e documenti da allegare alla dichiarazione o da esibire all'ufficio.	Si applica la sanzione da 258 a 2.065 euro
Ritardato o omesso versamento	Si applica la sanzione pari al 30% dell'imposta non versata. Sugli importi non versati o versati in ritardo si applicano gli interessi.	
Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità	Si applica la sanzione pari al 30% dell'imposta non versata. Sugli importi non versati o versati in ritardo si applicano gli interessi.	

---

# APPROFONDIMENTI

---



## GLI IMMOBILI STORICO-ARTISTICO DEGLI ENTI CONQUISTANO L'AGEVOLAZIONE ICI

Tra le tante vertenze che gli enti ecclesiali e gli altri enti non commerciali hanno affrontato in relazione all'ICI vi è anche quella relativa al rifiuto delle amministrazioni comunali di riconoscere il loro diritto di accedere alle agevolazioni previste per gli immobili di interesse storico artistico dall'articolo 2, comma 5, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16 (conv. L. 24 marzo 1993, n. 75). Questa norma dispone che *“per gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni”, la base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), è costituita dal valore che risulta applicando alla rendita catastale, determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504”*.

A causare il contenzioso è stata l'interpretazione restrittiva che i comuni hanno dato della norma, in parte giustificata dall'imprecisa formulazione della stessa che, per riferirsi agli immobili soggetti a tutela, richiama solo gli immobili di cui all'articolo 3 della legge 1089/1939, che recita: *“il Ministero per l'educazione nazionale [ora Ministero per i beni e le attività culturali] notifica in forma amministrativa ai privati proprietari, possessori o detentori a qualsiasi titolo, le cose indicate all'articolo 1 che siano di interesse particolarmente importante”* e non anche a quelli dell'articolo 4 (che si riferisce agli enti pubblici e enti privati senza scopo di lucro). Da ciò deriverebbe, secondo la posizione delle Amministrazioni comunali, la conseguenza che il trattamento più favorevole sarebbe riservato agli immobili di proprietà delle persone fisiche e dei soggetti *profit* e non potrebbe essere invocato anche in riferimento ai fabbricati degli enti *non profit*, pubblici o privati che siano.

Gli enti *non profit* nel corso degli anni hanno fortemente contestato

<sup>1</sup>La legge n. 1089 è stata sostituita prima dal decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e successivamente dal decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

questa lettura della disposizione agevolativa sottolineando come la *ratio* emergente delle norme tributarie agevolative previste per gli immobili storico-artistici<sup>2</sup> è quella di assicurare ai proprietari dei predetti immobili un minore carico fiscale che compensi in parte il gravame economico derivante dalla manutenzione di tali immobili, cui i proprietari non potrebbero sottrarsi perché sottoposti, in tal senso, a un vero e proprio obbligo normativo. Purtroppo tanto la giurisprudenza quanto la prassi costante hanno condiviso l'interpretazione della norma limitandone l'applicazione ai soli privati proprietari (persone fisiche e società).

La situazione è cambiata quando, alla fine del 2003, la Corte Costituzionale<sup>3</sup> – chiamata a decidere sulla costituzionalità del diverso trattamento tra soggetti proprietari di immobili tutelati nell'ambito di un contenzioso instaurato tra il Comune di Genova e la Banca d'Italia – ha dichiarato l'illegittimità dell'articolo 2, comma 5 del decreto legge 16/2003, *“nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'articolo 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089”*.

Successivamente la sentenza, che data la sua origine contiene particolari riferimenti agli enti pubblici (tale è la Banca d'Italia), è stata applicata dalla Corte di Cassazione nella sentenza 29 dicembre 2004, n. 24167 a beneficio di una fondazione di religione, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, con precisazioni che sono valide per ogni ente privato senza scopo di lucro.

All'origine della vicenda sta l'istanza che la fondazione ha presentato al comune per ottenere il rimborso dell'ICI per gli anni 1994-1997, in relazione ai quali aveva liquidato e versato l'imposta senza applicare le agevolazioni in argomento. A seguito del rigetto della richiesta da parte del comune, la fondazione ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale che, nonostante l'ente abbia prodotto una certificazione rilasciata dalla Soprintendenza ai Beni Culturali volta ad assimilare i beni indicati nell'articolo 4 della legge 1089/1939 con quelli dell'articolo 3 della stessa legge, ha rigettato il ricorso.

Nel successivo ricorso di appello la fondazione ha inutilmente evidenziato che i beni soggetti a vincolo e tutela sono identificati dagli articoli 1, 2 e 5 della legge 1089, mentre gli articoli 3 e 4 si limitano a stabilire le procedure e le condizioni per il riconoscimento delle caratteristiche di cui agli articoli 1, 2 e 5. La legge dispone che per i beni appartenenti ai privati (di cui all'articolo 3) la soggezione al vincolo comporta l'emanazione di

un formale atto di notifica ministeriale; per quelli di proprietà degli enti pubblici e privati senza scopo di lucro l'articolo 4 dispone invece l'assoggettamento diretto e incondizionato dei beni indicati nell'articolo 1 mediante la trasmissione di elenchi, con la precisazione dell'operatività del vincolo anche in assenza di elencazione o di dichiarazione.

La fondazione inoltre ha evidenziato che *“essendo oggettivo, e non soggettivo, il presupposto della tutela, in quanto riguardante tutti gli immobili di interesse storico e artistico, l'articolo 2, comma 5, della legge n. 75 del 1993 non aveva escluso il trattamento agevolativo per i beni degli enti, generalmente degni di maggior apprezzamento in considerazione della loro natura istituzionale non lucrativa, ma aveva piuttosto esteso le agevolazioni anche agli immobili privati, di cui fossero documentate le caratteristiche attraverso apposito decreto di vincolo”*. In considerazione di ciò ha concluso affermando che una diversa interpretazione della norma in argomento ne avrebbe evidenziato la illegittimità costituzionale in relazione agli articoli 3, 9 e 53 della Costituzione.

La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la sentenza di primo grado sull'assunto della specialità del richiamo, non suscettibile di interpretazione estensiva, operato dall'articolo 2, comma 5 della legge 75/1993 al solo articolo 3 e non anche all'articolo 4 della legge 1089 del 1939 e la fondazione si è appellata alla Corte di Cassazione che, aderendo ai rilievi della ricorrente ha sollevato, con Ordinanza 24 settembre 2003, questione di legittimità costituzionale in relazione agli articoli 3 e 53 della Costituzione, *“nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI soltanto agli immobili di interesse storico e artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge 1089 del 1939 e successive modificazioni”*.

Dal momento che la Corte Costituzionale si era già pronunciata favorevolmente sullo stesso argomento, con Ordinanza 24 maggio 2004, n. 152, ha restituito al giudice rimettente gli atti relativi al giudizio di legittimità costituzionale, rinviando alla Sentenza n. 345 del 2003. La Corte di Cassazione ha così potuto decidere che *“sulla scorta di quanto stabilito dal giudice delle leggi”*, il ricorso della fondazione meritava pieno accoglimento.

Con questo giudicato viene esplicitamente riconosciuto irrilevante, anche in riferimento agli enti *non profit* di natura privata, il profilo soggettivo in materia di individuazione dei beni di interesse storico o artistico tutelati in attuazione del principio sancito dall'articolo 9 della Costituzione dal momento che la nozione di bene soggetto a tutela è connesso esclusivamente alle caratteristiche oggettive del bene stesso. Il principio, invocabile in generale, è tanto più necessario in riferimento all'ICI: la sua natura di imposta gravante sul patrimonio e non sul soggetto porterebbe infatti di per se stessa a sconfessare qualunque distinzione fondata esclusivamente su profili soggettivi.

<sup>2</sup>Oltre a quelle relative all'ICI, l'ordinamento tributario prevede altre agevolazioni riservate a questa tipologia di immobili: la più favorevole determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (cf art. 11 L. 431/1991), il riconoscimento degli oneri per la loro conservazione (cf art. 15 e art. 100, D.P.R. 917/1986), l'aliquota ridotta dell'imposta di registro (cf Tariffa, Parte I, art. 1, D.P.R. 131/1986), l'esenzione dall'imposta sulle assicurazioni (art. 5, c. 16, DL 953/1982, conv. L. 53/1982).

<sup>3</sup>Sentenza 24-28 novembre 2003, n. 345, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale, 1<sup>a</sup> Serie speciale, del 3 dicembre 2003, n. 48.

<sup>4</sup>L'articolo 4 della legge 1089/1939 è poi stato sostituito all'articolo 5 del decreto legislativo 490/1999 a sua volta sostituito dall'articolo 10 del decreto legislativo 42/2004.

---

# DOCUMENTAZIONE

---

*Fatto e diritto*

Atteso che:

la Fondazione ..., proprietaria di immobile sito in ..., sottoposto alla tutela di cui all'art. 4 L. 1089/1939 (relativo agli immobili sottoposti a tutela di proprietà di Comuni Province, Enti ed Istituti legalmente riconosciuti), ha chiesto il rimborso della somma di Lire 12.056.000= con interessi, quale ICI versata in eccedenza per gli anni dal 1994 al 1997;

il Comune di Genova ha respinto la richiesta eccependo che il più favorevole calcolo dell'ICI previsto dall'art. 2, 5° comma della L. 24 marzo 1993 n. 75 riguarda, secondo il citato dettato legislativo, i soli immobili (appartenenti a privati) sottoposti a tutela ai sensi dell'art. 3 della L. 1089/1939; avverso il diniego di rimborso la Fondazione ... ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Genova avanti alla quale si è costituito il Comune di Genova, ribadendo le ragioni del diniego e contestando la certificazione integrativa rilasciata dalla locale Soprintendenza ai Beni Culturali con nota Prot. 13132 del 3 dicembre 1999, volta ad assimilare i beni indicati nell'art. 4 della L. 1089/1939 con quelli di cui all'art. 3 stessa legge;

la Commissione Tributaria Provinciale ha condiviso la tesi del Comune, con sentenza 14 febbraio 2000;

la menzionata Fondazione ha proposto appello evidenziando:

1. che gli artt. 1, 2 e 5 della L. 1089/1939 individuano i beni, a chiunque appartenenti, soggetti al vincolo e tutela di cui a tale legge;
2. che gli artt. 3 e 4 della stessa legge si limitano a stabilire le procedure e le condizioni per il riconoscimento delle caratteristiche di cui agli artt. 1, 2 e 5 e la soggezione al vincolo, che, per i beni appartenenti a privati, di cui all'art. 3, comporta l'emanazione di un formale atto di notifica ministeriale, mentre l'art. 4 dispone l'assoggettamento diretto e incondizionato dei beni, appartenenti a soggetti pubblici o non aventi scopo di lucro, indicati all'art. 1, mediante trasmissione di elenco, con la precisazione dell'operatività del vincolo anche in assenza di elencazione o di dichiarazione;
3. che essendo oggettivo, e non soggettivo, il presupposto della tutela, in quanto riguardante tutti gli immobili di rilevante interesse storico e artistico, l'art. 2, 5 comma, della Legge n. 75 del 1993 non aveva escluso il trattamento agevolativo per i beni degli Enti, generalmente degni di maggior apprezzamento in considerazione della loro natura istituzionale non lucrativa, ma aveva piuttosto esteso le agevolazioni anche agli immobili privati, di cui fossero documentate le caratteristiche attraverso apposito decreto di vincolo; 4) che una diversa interpretazione della Legge n. 75 del 1993 configurerebbe come viziato di illegittimità costitu-



zionale il disposto dell'art. 2, 5° comma di tale legge, in relazione agli artt. 3, 9 e 53 della Costituzione;

la Commissione Tributaria Regionale della Liguria con sentenza 3 dicembre 2001 – 16 gennaio 2002, ha confermato la sentenza di primo grado, sull'assunto della specialità del richiamo, non suscettibile di interpretazione estensiva, operato dall'art. 2 comma 5 della L. 73/1993, al solo art. 3, e non all'art. 4 della legge n. 1089 del 1939, peraltro in conformità della previsione di cui all'art. 11 comma secondo della L. 413 del 1991, attinente i benefici in tema di imposte dirette, relativamente ai soli immobili vincolati ai sensi dell'art. 3 della legge 1089 del 1939.

La Fondazione ... ha chiesto la cassazione di tale sentenza con ricorso, illustrato da memorie, con cui, adducendo la violazione dell'art. 2 comma 5 del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito nella Legge 24 marzo 1993 n. 75, degli artt. 122 e 14 c.p.c., degli artt. 3, 9 e 55 Cost. e dell'art. 23 della Legge n. 87/93, nonché vizio di motivazione, ribadisce che oggetto del vincolo, ai sensi della L. 1089 del 1939, sono tutti i beni che rivestono rilevante interesse storico o artistico, di cui agli artt. 1 e 5 della L. 1089/1939, non già i soggetti a cui essi appartengono, mentre gli artt. 3 e 4 di tale legge individuano le procedure e le condizioni per il riconoscimento del vincolo stesso, il quale nel caso di beni appartenenti a privati, è subordinato al preventivo provvedimento di notifica, mentre nel caso di Enti o Istituzioni interviene "ope legis" (come certificato, nella specie, con Decreto 9 giugno 2000 n. 17800 del Ministero per i Beni e le Attività Culturali), per cui la esclusione dal trattamento agevolativo di beni di Enti, degni di maggior apprezzamento in considerazione della loro natura istituzionale (non lucrativa) e costituenti la maggior parte del patrimonio artistico nazionale, configurerebbe la illegittimità costituzionale di tale norma, per violazione degli artt. 3, 9 e 53 della Carta costituzionale;

il Comune di Genova ha resistito con controricorso, illustrato anch'esso da memoria;

questa Corte aderendo ai rilievi della ricorrente ha sollevato, su conforme parere del Procuratore Generale, con ordinanza 24 settembre 2003, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 comma 5 D.L. n. 16/93 convertito nella L. n. 75 del 2003, in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI soltanto agli immobili di interesse storico e artistico ai sensi dell'art. 3 della L. 1089 del 1939 e succ. modificazioni;

la Corte Costituzionale, con ordinanza 25 maggio 2004 n. 152 ha rimesso gli atti a questa Corte, avendo già dichiarato, con sentenza n. 345 del 2003, successiva all'ordinanza di remissione, la illegittimità costituzionale dell'art. 2 comma 5 del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16, come convertito, nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico e artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939 n. 1089 (ora art. 5 del D.L. 29 ottobre 1999 n. 490, a sua volta sostituito, a decorrere dal 1° maggio 2004, dall'art. 10 del decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 41);

sulla scorta di quanto stabilito dal giudice delle leggi, il ricorso della Fondazione ... merita pertanto pieno accoglimento, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio degli atti, per la quantificazione del rimborso spettante alla Fondazione, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, che deciderà anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente grado di giudizio.

*P.Q.M.*

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Liguria.