

informatore
e degli enti

normativo delle parrocchie
non commerciali

ex **L**ege



La dichiarazione dei redditi

Esposizione del crocifisso e stato laico

1 2006

EDITORIALE

Il primo numero di *ex Lege* del 2006 è quasi interamente dedicato alle problematiche fiscali. Occorre d'altronde affrontare, debitamente attrezzati, il tradizionale appuntamento estivo 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 debbono essere effettuate le dichiarazioni annuali e pagate le imposte dovute.

Così Patrizia Clementi e Luigi Corbella ci presentano la dichiarazione dei redditi degli enti non commerciali. In particolare, vengono illustrati i modelli e precisate le scadenze e le modalità dei versamenti relativi a *IRES*, *IRAP* e *IVA*; viene anche spiegato come comportarsi in caso di errori ed omissioni, per ridurre al minimo le sanzioni (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).

Nella sezione *Approfondimenti* viene presentata e commentata la sentenza del Consiglio di Stato del 13.1.2006, n. 556/2006 relativa all'esposizione del crocifisso nelle aule scolastiche (A. Civati).

L'annata 2006 di *ex Lege* poi inizia nel segno di alcune novità che speriamo possano incontrare il gradimento dei nostri lettori.

La prima consiste nell'uscita del supplemento "Guida operativa di *ex Lege*" che d'ora in poi accompagnerà ogni fascicolo della rivista. Si tratta di uno strumento agile, monotematico, che intende presentare un argomento dal punto di vista dell'operatore, ossia illustrando sinteticamente il tema e precisando analiticamente tutti gli adempimenti richiesti, anche offrendo l'opportuna modulistica. Così la prima "guida", allegata al presente numero, è dedicata al tema "Tombole, lotterie, pesche di beneficenza". Il parroco che vuole organizzare una di queste manifestazioni trova qui indicate le fonti normative, le definizioni e i limiti delle manifestazioni stesse, la natura dei premi, le indicazioni circa la stampa di biglietti e cartelle, gli adempimenti precedenti e successivi all'evento, le modalità di svolgimento, i controlli e le sanzioni. Il tutto corredato da bozze e modelli relativi ai vari documenti che occorre predisporre e inviare ai diversi pubblici Uffici in relazione all'organizzazione di tali manifestazioni. Ci auguriamo che le guide operative di *ex Lege* possano aiutare il lettore, da un punto di vista molto pratico, ad affrontare questioni di interesse per l'ente ecclesastico e gli enti non commerciali.

La seconda novità concerne un iniziale “debutto” di *ex Lege* nel vasto mondo di *internet*. All’interno del portale della Diocesi di Milano, nella pagina dedicata all’Ufficio Avvocatura, a partire dalla pubblicazione di questo numero, si troverà un bottone riservato a *ex Lege* cliccando il quale si accederà all’archivio della rivista; qui si potranno reperire i numeri completi delle ultime annate, unitamente all’editoriale, al sommario e alla “Guida operativa di *ex Lege*” in distribuzione con l’ultimo numero pubblicato. Al termine di ogni anno l’archivio si arricchirà dell’intera annata appena conclusa. Grazie a questo servizio i lettori potranno subito conoscere gli argomenti del numero che di lì a poco avranno tra mano, leggeranno in anteprima la guida operativa e potranno con facilità reperire articoli ed informazioni già pubblicati in fascicoli andati persi. Nella pagina dell’Avvocatura poi ci impegneremo a pubblicare in tempo reale informazioni e comunicazioni, relative ad esempio ad adempimenti ravvicinati nel tempo, ai quali poi dedicheremo interventi ed articoli di approfondimento nella rivista.

Buona navigazione!

Milano, 30 aprile 2006

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 2005, 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 com-

mercials 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 770/2006 SEMPLIFICATO* e il *Modello 770/2006 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 2005 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 2006* 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 2005, 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 2005*, approvato lo scorso anno. In questo caso, qualora il *Modello UNICO 2005* non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, previsti invece dai modelli approvati nel 2006, 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 2005*;
- per la dichiarazione *IVA* e per quella del *sostituto d'imposta* devono invece essere utilizzati il *Modello IVA 2006* e il *Modello 770 SEMPLIFICATO 2006*.

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

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

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

In pratica, per gli enti che adottano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il termine è, rispettivamente, il *31 luglio* oppure il *31 ottobre*.

➤ Scadenze per il pagamento delle imposte

Anche la scadenza per effettuare i versamenti di 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).

➤ Il saldo, gli acconti, la compensazione e i versamenti rateizzati

A decorrere dal 1° gennaio 2006, i versamenti non vanno effettuati se gli importi a debito delle singole imposte o addizionali risultanti dalle dichiarazioni dei redditi non superano ciascuno il limite di 12 euro¹.

Con il versamento del saldo dell'IRES e dell'IRAP deve essere effettuato anche il *primo acconto* a valere sul periodo d'imposta 2006. La percentuale complessiva dell'acconto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2005, è fissata nella misura del 100%, tanto per l'IRES quanto per l'IRAP. Resta invece invariata la sua ripartizione in due rate: la prima del 40% 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%.

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. 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 interessi², 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 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.

²Saranno 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.

¹Cf L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, c. 137.

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 *fisconline*, 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 dagli enti che sono invece 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 riguar-

danti 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 2006 enti non commerciali - ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI

LETTERA R	LETTERA V	LETTERA I
↓	↓	↓
modello dichiarazione redditi (IRES)	modello di dichiarazione IVA	modello di dichiarazione IRAP

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

MODELLO	PRESENTAZIONE IN BANCA O POSTA	INVIO TELEMATICO
UNICO ENC 2006	entro il 7° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (1° agosto per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare) ¹	entro il 10° mese dalla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre per gli enti con periodo coincidente con l'anno solare)
IRES 2006 IN FORMA AUTONOMA²	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)
IRAP 2006 IN FORMA AUTONOMA²	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)
IVA 2006 IN FORMA AUTONOMA³	tra il 1° febbraio e il 31 luglio	31 ottobre
770/2006 SEMPLIFICATO		2 ottobre
770/2006 ORDINARI		31 ottobre

¹Se 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.

²Se è l'unica dichiarazione dovuta.

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

TIPOLOGIA ENTE
VERSAMENTI IRES E IRAP

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

¹Se 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 2006

1. UNICO 2006: SLALOM TRA QUADRI E PROSPETTI

Prima di inoltrarci tra i vari quadri della dichiarazione, ci teniamo a ricordare che resta assolutamente imprescindibile la lettura delle *Istruzioni* emanate dall’Agenzia delle entrate unitamente all’approvazione del modello; con questo numero della rivista vogliamo offrire 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. Inoltre vorremmo che queste pagine rendessero meno faticosa la consultazione delle *Istruzioni* aiutando a selezionare nella marea del materiale a disposizione (quest’anno le pagine che accompagnano il modello sono 151) le parti che possono interessare.

Questi i quadri di cui ci occupiamo in questo numero.

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

2. SEMPRE OBBLIGATORIA LA COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

Qualunque sia il numero e la tipologia dei *Quadri* utilizzati, occorre provvedere alla compilazione del frontespizio, composto da due facciate. La prima, oltre all'informativa sulla privacy, contiene i campi in cui indicare i dati identificativi dell'ente: la denominazione e il codice fiscale. Tutti gli 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). Le caselle "parametri" e "studi di settore" devono essere barrate se l'ente è tenuto anche alla compilazione dei relativi modelli. 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 2006* 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 alle pagine 11-12 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. 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,...). I soggetti nei confronti dei quali opera la sospensione dei termini relativi all'adempimento degli obblighi di natura tributaria devono indicare in questa casella il codice che identifica la loro situazione, desumendolo dall'appendice alle *Istruzioni*, pagina 140, voce "eventi eccezionali".

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 essergli 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 12, 13 e 14 delle *Istruzioni*. Le associazioni che utilizzano le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 148, commi 3 e seguenti¹ 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 religione e 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", come gli enti ecclesiastici) potranno avere ogni altro

¹Si tratta della non imponibilità delle prestazioni verso corrispettivi specifici o quote associative maggiorate effettuate a favore dei soci e della vendita di prodotti editoriali anche a soggetti esterni all'associazione, a condizione che siano ceduti prevalentemente ai soci.

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 dichiarare e assoggettare a tassazione, 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 rappresentate 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 15 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.

Questa sezione – ed è una novità apportata dalla decreto legge 203 del 2005 – contiene anche una casella da barrare per esprimere l'opzione di ricevere le eventuali richieste di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'invio telematico all'intermediario abilitato attraverso il quale la dichiarazione è stata trasmessa. In alternativa, i chiarimenti saranno richiesti direttamente al contribuente a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento².

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 2005. 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 consenti-

ti. Nel *riga RN12* deve essere riportato 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. Il reddito complessivo, che va indicato nella colonna 2 del *riga RN13* si ottiene dalla somma algebrica dei righe da *RN1* a *RN12*, ridotta dell'importo delle liberalità in denaro o in natura erogate dall'ente in favore delle Onlus, delle associazioni di promozione sociale e delle fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto la tutela la promozione e la valorizzazione dei beni culturali. La deduzione non può eccedere il 10% del reddito complessivo dichiarato e, comunque, l'importo massimo di 70 mila euro. Le erogazioni in argomento vanno indicate in questo quadro solo se il contribuente non ha optato per la loro deducibilità dal reddito d'impresa, alle condizioni e con i limiti indicati dall'articolo 100, comma 2 del D.P.R. 917 del 1986 (TUIR).

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 di cui al *riga RN14*;
- al reddito imponibile, da indicare nel *riga RN16*, va applicata l'aliquota d'imposta spettante; gli enti soggetti ad aliquota ordinaria, pari al 33%, devono annotare l'imposta nella *colonna 3* del *riga RN17*; gli enti che hanno diritto all'aliquota agevolata devono invece compilare il successivo *riga RN 18*, indicando: nella *colonna 1* l'ammontare dell'imponibile, nella *colonna 2* quello dell'aliquota (16,5%) e nella *colonna 3* quello dell'imposta. 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'importo dell'imposta va ripetuto nel *riga RN19*;
- gli oneri rimborsati per i quali l'ente abbia fruito della detrazione d'imposta vanno indicati, nella misura del 19%, nel *riga RN20*;
- le detrazioni d'imposta, pari al 19% di quanto dichiarato nel *Quadro RS*, *riga RS37*, sono da riportare nel *riga RN21* e non possono mai essere superiori all'imposta indicata nel *riga RN19*;
- 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 RN25*;
- le ritenute d'acconto già subite sono da inserire nel *riga RN26*: ad esempio quelle operate dagli enti pubblici (Comuni, Regione, Provveditorato, ecc.) a fronte dell'erogazione di contributi per le attività commerciali o quelle effettuate in relazione alle indennità di esproprio per le quali si intende optare per la tassazione ordinaria;
- i crediti d'imposta dichiarati nel *Quadro RU* (ad esempio quello spettante agli esercenti di sale cinematografiche) vanno inseriti nel *riga RN29*, ma solo fino a concorrenza dell'importo di *riga RN28* (ovvero dell'impo-

²Sulla nuova modalità di recapito delle richieste di chiarimenti si veda *ex Lege 4/2005*, pag. 22-23.

- sta lorda dovuta);
- l'eccedenza d'imposta che nella precedente dichiarazione è stata indicata nella *colonna 4* del rigo *RX1* in quanto si è optato per il suo utilizzo in diminuzione delle imposte dovute, va inserita nel rigo *RN30*;
 - nel rigo *RN31* deve essere indicato l'importo dell'eccedenza di cui al rigo *RN30* che è stato utilizzato, entro la data di presentazione della dichiarazione, per compensare gli importi a debito sia di 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 2005, sia quelli compensati con le eccedenze che quelli versati, vanno indicati nel rigo *RN32*, prima nella *colonna 3* e poi nella *colonna 4*;
 - se la differenza tra l'imposta lorda del rigo *RN28* e i crediti, le eccedenze e gli acconti dei rigi *RN29-RN31* costituisce un debito, il suo ammontare va riportato nel rigo *RN33*; se evidenzia un credito va invece indicato nel rigo *RN34*, nel successivo rigo *RN37* e riportato nel *Quadro RX*, al rigo *RX1*, *colonna 1*. Si ricorda ancora una 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 12 euro.

4. L'ALIQUTA 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 del 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.

Hanno inoltre diritto all'aliquota agevolata anche le ex IPAB; l'articolo 4, comma 2 del decreto legislativo 207 del 2001 dispone infatti che "alle

istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 6 del D.P.R. 601/1973, alle condizioni ivi previste".

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

Il *Quadro RX* va usato 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 2005; 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 2006 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*⁴.

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);
- 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

⁴Questo 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.

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): *riga* 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 ai fini dell'attestazione della congruità e conformità dei lavori eseguiti: *riga* 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 ecclesiastici⁵;
- 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 *riga* RS31;

⁵Cf Consiglio di Stato, Parere n. 66 del 31.1.1989 e Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 5 aprile 2005, n. 42.

- 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: *riga RS32*;
- delle erogazioni liberali di importo non superiore a 2.065,83 euro effettuate in favore delle Onlus: *riga 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: *riga 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: *riga 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.

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 ai fini 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, di proprietà delle parrocchie degli altri enti ecclesiacistici): 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 a decorrere dal periodo successivo al trimestre o al semestre solare di riferimento 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 gli appositi codici, i cui elenchi sono riportati alla pagina 89 delle *Istruzioni*, 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 TRIBUTATO	CODICE	PERIODO	SEZIONE
IRES saldo	2003	2005	erario
IRES acconto 1 ^a rata	2001	2006	erario
IRES acconto 2 ^a rata (o acconto in unica soluzione)	2002	2006	erario
IRAP saldo	3800	2005	regione
IRAP acconto 1 ^a rata	3812	2006	regione
IRAP acconto 2 ^a rata (o acconto in unica soluzione)	3813	2006	regione
interessi pagamento dilazionato importi rateizzabili: <i>Sezione 2</i> del modello di versamento unitario	1668	====	erario
interessi pagamento dilazionato tributi regionali	3805	====	regione
credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche – art. 20 D.Lgs. n. 60 del 1999	6604	2005	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		

*Si ritiene che l'obbligo si determini a ogni rinnovo esplicito del rapporto (ossia quando scaduto un contratto, se ne stipula uno nuovo con lo stesso soggetto) e non quando vi siano rinnovi contrattuali taciti (ossia quando una clausola contrattuale prevede la continuazione del rapporto, non essendo stata inviata disdetta).

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 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 decreto legislativo n. 460 del 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*, se il terreno è concesso in affitto in regime di libero mercato. 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 2005 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 2005, 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. NEL QUADRO RB L'AUMENTO DELLA TASSAZIONE SUI FABBRICATI CONCESSI IN LOCAZIONE

Prima di entrare nel merito della tassazione dei fabbricati, ci sembra utile ricordare la principale, e certo non positiva, novità riguardante questa categoria di redditi, ovvero l'aumento della imposizione sugli immobili che gli enti non commerciali concedono in locazione che è stato introdotto dall'articolo 7 del "collegato fiscale" alla finanziaria per il 2006.

Per comprendere in cosa consiste la modifica ricordiamo brevemente come, in precedenza, veniva calcolata la base imponibile dei redditi fondiari derivanti da locazioni di fabbricati. Analogamente a quanto previsto per le persone fisiche e per i fabbricati appartenenti alle imprese diverse dai beni merce e dagli immobili strumentali, il reddito tassabile dei fabbricati ceduti in affitto era costituito dal canone annuo ridotto forfetariamente del 15% (oppure del 25% per gli immobili siti in Venezia, Murano e Burano). La nuova norma prevede invece che il canone di locazione possa essere ridotto "fino a un massimo del 15% del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interenti di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380". In pratica la modifica consiste nella eliminazione dell'abbattimento forfetario, sostituito da una riduzione che non può essere superiore al 15% (anche per Venezia, Murano e Burano) ma che è subordinata a 3 circostanze: che sull'immobile siano stati effettuati lavori di manutenzione ordinaria come definiti dal D.P.R. 380/2001 (opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici); che tali lavori siano regolarmente documentati; che il loro costo sia rimasto a carico dell'ente proprietario.

Tenendo conto di quest'ultima condizione si può concludere che nella maggior parte dei casi gli enti dovranno tassare l'intero ammontare del canone di locazione senza poter applicare alcuna riduzione dal momento che le opere di manutenzione ordinaria di norma sono contrattualmente poste a carico del conduttore. Qualora, invece, le spese di manutenzione ordinaria fossero rimaste a carico dell'ente proprietario l'ammontare delle stesse, opportunamente documentate, deve essere inserito nella *colonna* 6, fino ad un importo non superiore al 15% del canone di locazione relativo al fabbricato cui si riferiscono.

Va inoltre precisato che la nuova norma è applicabile dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del decreto legge) e pertanto, per gli enti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, in riferimento ai redditi del 2005.

Torniamo ora al modello destinato alla dichiarazione dei fabbricati, il *Quadro RB*, ricordando alcuni principi di carattere generale e, soprattutto, le peculiarità proprie degli enti ecclesiastici e di quelli non commerciali in genere.

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. 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.

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.

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 148 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*.

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 eventualmente ridotto delle spese di manutenzione ordinaria documentate e rimaste a carico del proprietario per un importo non superiore al 15% del canone di locazione (*codice 3* in *colonna 2*);
- per i residui contratti ancora soggetti all'equo canone, l'imponibile è costituito dal canone annuo eventualmente ridotto come indicato sopra, 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 eventualmente ridotto (*codice 8*). Per usufruire di questa ulteriore riduzione è necessario compilare la seconda Sezione *Dati necessari per usufruire delle agevolazioni previste per i contratti di locazione*, nella seconda parte dello stesso 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. 138);
- la stessa agevolazione (riduzione del 30% da applicare sul maggiore ammontare tra l'importo della rendita catastale e quello del canone eventualmente ridotto) spetta per i fabbricati locati a 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 (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, spetta:
- per i contratti di locazione della durata di 4 anni, prorogabili fino ad ulte-

riori 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, nella *colonna 2*, il *codice 8*, per le ipotesi di riduzione del 30% e il *codice 10* per quelle del 70%. Occorre però precisare che l'agevolazione è stata sospesa per il periodo successivo al 31 marzo 2005.

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 7*, 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. Segnaliamo che con la Circolare n. 2 del 17 gennaio scorso (che riportiamo per intero nelle pagine seguenti) la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle entrate ammette che non è più sostenibile la propria tesi interpretativa espressa lo scorso anno nella Circolare n. 9 del 14 marzo 2005 che, per gli immobili concessi in locazione, limitava il riconoscimento delle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte dirette ai soli immobili ceduti con contratti ad uso abitativo. Se l'unità immobiliare soggetta a tutela è censita in una categoria diversa dalla A (ad esempio, nella categoria C, per la quale la consistenza è espressa in metri quadrati), ai fini dell'applicazione della norma agevolativa è necessario trasformare la consistenza in vani, utilizzando il concetto di vano catastale medio¹.

Nella compilazione del Quadro *RB* occorre tener presente che per ciascuna unità immobiliare deve essere compilato un rigo e, se nel corso

¹Cf Circolare del Ministero delle finanze del 10.6.1993, n. 7.

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 7* vanno evidenziati i *casi particolari* e, infine, nella *colonna 9* 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 9* andrà calcolato tenendo conto che, se il fabbricato è tassato sulla base della rendita catastale, quest'ultima (eventualmente maggiorata di un terzo) deve essere rapportata al periodo e alla percentuale; se, invece, il fabbricato è concesso in locazione, il canone (ridotto dell'abbattimento forfetario) deve essere rapportato esclusivamente alla percentuale di possesso essendo ininfluente la circostanza che lo stesso non sia durato per l'intero anno.

CIRCOLARE N. 2/E

17 gennaio 2006

Oggetto:

Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico e gestione delle relative controversie.

Sintesi:

La circolare recepisce il mutato orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, secondo cui il reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico deve sempre essere determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, anche in caso di locazione del bene, a prescindere dall'uso a cui gli immobili sono destinati.

Testo:

1. Premessa

Con la circolare n. 9/E del 14 marzo 2005, preso atto delle pronunce della Corte Costituzionale e dell'orientamento assunto dalla Corte di Cassazione, si è ritenuta non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa che, in via generalizzata, negava l'estensione agli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione del trattamento speciale previsto dall'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413,

In particolare, con la predetta circolare è stata rappresentata l'opportunità di:

- abbandonare le controversie volte ad affermare la determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico, concessi in locazione ad uso abitativo, sulla base del relativo canone;
- sostenere invece, in conformità alla sentenza della Suprema Corte n. 11211 del 30 luglio 2002, le ragioni dell'erario nei casi in cui fosse stata presentata istanza di rimborso in relazione ad unità immobiliari vincolate, concesse in locazione e classificate catastalmente come negozio, magazzino, laboratorio, ufficio, immobile a destinazione speciale, ecc., o comunque destinate ad uso diverso da quello abitativo.

2. Evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione

Con la sentenza n. 2178 del 3 febbraio 2005 la Corte di Cassazione ha però escluso di aver affermato con la sentenza n. 11211 del 2002 "il principio secondo cui, in base all'art. 11 della legge n. 413 del 1991, gli immobili storici e/o artistici compresi nel gruppo catastale A siano soggetti a diverso trattamento fiscale a seconda che siano locati ad uso abitativo o ad un uso diverso da quello locativo".

Con le successive sentenze nn. 10860 e 10862 del 23 maggio 2005 la Suprema Corte ha ribadito che, “con la sentenza n. 2178/2005, ha escluso di aver inteso sancire, con la sentenza n. 11211/2002, la rilevanza della destinazione d’uso degli immobili di interesse storico-artistico ai fini dell’applicazione dell’agevolazione di cui all’art. 11, comma 2, L. n. 413/1991”.

In queste ultime pronunce viene ulteriormente chiarito che “Sarebbe comunque non condivisibile una interpretazione della disposizione di cui all’art. 11, comma 2, L. n. 413/1991 che ne limitasse l’applicabilità ai soli immobili di interesse storico artistico adibiti ad uso abitativo.

“(…) Sicché limitare l’applicazione della disposizione di cui all’art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 ai soli immobili di interesse storico artistico (che siano locati) ad uso abitativo, significherebbe introdurre nel sistema una distinzione non ragionevole tenuto conto della ratio legis della norma agevolativa - e optare, di conseguenza, per una interpretazione della stessa norma che non sarebbe costituzionalmente conforme.

“(…) Se la regola generale per gli immobili di interesse storico-artistico è l’irrelevanza tout court del reddito locativo, in quanto l’unico criterio per la determinazione del reddito imputabile a tali immobili è il riferimento alle tariffe d’estimo (e in particolare alla più bassa della zona censuaria nella quale l’immobile specifico si trovi), allora siffatta regola è (e deve essere) applicabile tanto se si tratti di locazione ad uso abitativo, quanto se si tratti di locazione ad uso diverso”.

3. Conclusioni

Preso atto dell’ulteriore evoluzione dell’orientamento della Corte di Cassazione, che di fatto ha risolto il contrasto interpretativo sorto all’interno della Corte medesima, ed acquisito il parere favorevole dell’Avvocatura generale dello Stato - che si è espressa con nota n. P140817 del 24 ottobre 2005 - si ritiene non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa affermata con la circolare n. 9/E del 2005.

Di conseguenza devono intendersi superate le istruzioni precedentemente fornite in contrasto con l’attuale orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione.

Si invitano quindi gli uffici dell’Agenzia a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, ricorrendone i presupposti, a provvedere - se del caso previa esecuzione del rimborso richiesto - al relativo abbandono secondo le modalità di rito, peraltro sinteticamente indicate nelle circolari n. 138/E del 15 maggio 1997 e n. 218/E del 30 novembre 2000.

Di tale orientamento le strutture dell’Agenzia terranno conto anche nell’ordinaria attività di controllo e accertamento.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

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	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 acquistati 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 ¹ (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. ²

¹Vengono 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".

²Con 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 RL21 e riportandola nel rigo 26, colonna 2 del Quadro RN	- 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 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
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; - per i diritti acquisiti a titolo gratuito il reddito è costituito dall'intero importo riscosso	non è previsto un rigo per gli oneri in quanto il reddito da indicare è già forfetariamente ridotto

RIGO	REDDITI (colonna 1)	SPESE (colonna 2)
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
RL17	importi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere	spese specificamente inerenti le somme incassate

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

Gli enti che nel periodo d'imposta 2005 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 aderirvi¹.

Gli affrancamenti che devono essere considerati ai fini della compilazione di questo modello sono quelli aventi ad oggetto terreni posseduti alla data del 1° luglio 2003 per i quali nel corso del 2005 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.

Si ricorda che gli enti che hanno aderito all'affrancamento delle plusvalenze sui terreni agricoli e le aree edificabili assumono come valore iniziale quello della rivalutazione determinato nella perizia giurata di stima.

¹La 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.

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 2005 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 2005, 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 2005, 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).

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 D.P.R. 30.9.1973, 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 2005, 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 Stato¹.

Luigi Corbella

I REDDITI DI IMPRESA E QUELLI DI CAPITALE

Puntuale come ogni anno è alle porte l'appuntamento con la dichiarazione dei redditi. La chiamata riguarda però solo gli enti che *hanno qualcosa da dichiarare* e, dunque, quelli che nel corso del 2005 hanno esercitato attività considerate commerciali agli effetti tributari o hanno posseduto cespiti mobiliari o immobiliari produttivi di redditi imponibili.

In particolare, sono tenuti alla presentazione della dichiarazione in forma unificata (devono cioè presentare Unico) gli enti non commerciali che ai fini dell'IRES (l'imposta che ha recentemente sostituito l'IRPEG) hanno un periodo di imposta coincidente con l'anno solare (la maggior parte) e che presentano almeno due delle seguenti dichiarazioni: redditi; IVA; IRAP; sostituti ed intermediari Modello 770-ORDINARIO, se scelgono di comprenderlo nella dichiarazione unificata.

I contribuenti nei confronti dei quali si applicano gli studi di settore o i parametri, sono tenuti altresì a presentare l'ulteriore modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione di tali strumenti di determinazione presuntiva del reddito.

La dichiarazione deve essere presentata telematicamente (direttamente o tramite un intermediario abilitato) se l'ente non commerciale è tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, cioè se svolge attività commerciale, ovvero presenta il modello 770 in forma ordinaria.

1. LE TIPOLOGIE DI REDDITI E I QUADRI DI RIFERIMENTO

Il reddito complessivo degli enti non commerciali è determinato sommando i redditi fondiari (da dichiarare nel *quadro RA*, per i terreni, e *RB*, per i fabbricati), di capitale e diversi (da dichiarare nel *quadro RL*), e di impresa (da dichiarare nel *quadro RF*, per gli enti in contabilità ordinaria, o *RG*, per gli enti in contabilità semplificata o che adottano regimi forfetari di determinazione del reddito).

Non vanno invece ovviamente dichiarati i redditi esenti e neppure

¹Gli 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.

quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (che per gli enti non commerciali sono la stragrande maggioranza dei redditi di capitale e degli altri redditi finanziari).

I redditi (o le perdite) da partecipazione in società di persone di cui l'ente sia eventualmente socio (il caso è piuttosto raro), devono essere dichiarati nel *quadro RH*.

Per i redditi di fonte estera percepiti direttamente e soggetti ad imposta sostitutiva deve invece essere compilato il *quadro RM*, così come per le plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva (cf D.Lgs. n. 461/1997) deve essere compilato il *quadro RT*.

Gli enti che hanno esercitato attività commerciali, ad eccezione di quelle meramente occasionali che al più generano redditi diversi da indicare nel *quadro RL*, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito.

2. DETERMINAZIONE DEL REDDITO E NORME DI RIFERIMENTO

Ricordiamo anche quest'anno che gli enti non commerciali sono tutt'ora soggetti all'IRES malgrado sia previsto in futuro (non sappiamo quando) il loro passaggio all'IRE (l'imposta sul reddito delle persone fisiche che sostituirà l'IRPEF).

La quantificazione delle imposte da versare – a norma del 1° comma dell'articolo 143 del TUIR – per gli enti non commerciali avviene già (da molto tempo) come per le persone fisiche: i redditi delle diverse categorie previste dalla legge (fondiari, di capitale, di impresa e diversi) vengono determinati secondo le regole loro proprie e sommati per la quantificazione del reddito complessivo. Ad esito di tale principio, come abbiamo già detto, gli enti non commerciali sono tenuti alla compilazione dei quadri della dichiarazione dei redditi relativi ai redditi di impresa solo se effettivamente svolgono tale attività. Per le società e gli enti commerciali, invece, il reddito complessivo è direttamente determinato secondo le regole per la determinazione del reddito di impresa.

a) Gli importi che non concorrono alla formazione del reddito

A norma del comma 2-bis del già citato articolo 143 del TUIR, per gli enti non commerciali *non concorrono alla formazione del reddito*: 1) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali, anche mediante offerte di beni di modico valore ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione (ricordiamo che relativamente a tali raccolte deve essere tenuto e conservato un apposito ed analitico rendiconto); 2) i contributi ricevuti da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociale esercitate conformemente ai fini istituzionali; conseguentemente, in forza del principio sancito dall'articolo 109 del TUIR, i costi correlati alle medesime attività

non sono deducibili (al riguardo si veda l'esempio nel seguito).

L'impatto sulla dichiarazione delle nome testé riepilogate è il seguente:

- i proventi delle *raccolte pubbliche di fondi* non vanno dichiarati e, ovviamente, i costi ad esse correlati non vanno dedotti da nessuna parte (si tratta di attività considerate istituzionali, in poche parole);
- neppure i *contributi derivanti da convenzioni* vanno dichiarati: nel caso di compilazione del *quadro RF* l'utile o la perdita risultante dal conto economico – che costituisce il dato di partenza del quadro – è quella “reale”, cioè determinata secondo le regole contabili di compilazione del conto economico e dunque deve tenere conto sia di tali contributi tra i ricavi che dei correlati costi; la determinazione dell’*“utile – o della perdita - fiscale”* nel *quadro RF* avviene cioè apportando all'utile o alla perdita come in precedenza determinati le variazioni in aumento ed in diminuzione derivanti dall'applicazione delle norme tributarie; nel caso di compilazione del *quadro RG*, invece, costi e ricavi vanno direttamente indicati per la quota deducibile e rilevante; nel *quadro RG* devono cioè essere indicati solo i ricavi e i proventi effettivamente imponibili in applicazione delle norme tributarie e solo i correlati costi deducibili (si veda al riguardo l'esempio numerico che segue).

b) I costi indetraibili

La determinazione dei *costi indetraibili*, perché correlati a ricavi che non concorrono alla determinazione del reddito, può essere operata analiticamente, ovvero in misura proporzionale secondo il rapporto tra i ricavi che non concorrono alla formazione del reddito e i ricavi totali nel caso in cui la determinazione analitica non sia possibile (per esempio perché l'ente svolge una sola attività nell'ambito della quale consegue sia proventi da convenzione che altri proventi; è un caso piuttosto tipico per gli enti non commerciali: si pensi alle attività delle case di riposo per anziani non autosufficienti, per esempio, per le quali parte della retta è pagata dall'Ente pubblico in regime di convenzione – quella c.d. *sanitaria* – e parte direttamente dagli ospiti assistiti – quella c.d. *alberghiera* o *assistenziale*).

c) La contabilità separata e i beni relativi all'impresa

Sempre in materia di attività d'impresa sono dettati ulteriori principi dall'articolo 144 del TUIR (*Determinazione dei redditi*); i primi due sono i seguenti:

- per le attività commerciali gli enti non commerciali devono tenere *contabilità separata*;
- sono relativi all'attività di impresa *i beni indicati nell'inventario* relativo a tali attività.

Questo secondo principio serve a distinguere i beni dell'impresa da quelli istituzionali ai fini della deducibilità dei loro costi e ammortamenti. Gli immobili appartenenti all'impresa, in particolare, si considerano imputativi di redditi fondiari e non devono, dunque, essere indicati nel *quadro*

RB (il quadro *RB* è destinato proprio a tassare le rendite – effettive in caso di locazione e catastali negli altri casi – degli immobili non appartenenti ad imprese; proprio in forza di tale principio tutti gli immobili – strumentali e non strumentali delle Onlus – le cui attività di impresa non assumono rilevanza commerciale agli effetti tributari – vanno indicati nel quadro *RB* per sottoporle a tassazione le rendite).

d) I costi promiscui

Il terzo principio dell'articolo 144 del TUIR prevede che per gli enti non commerciali i *costi relativi ai beni ed ai servizi adibiti promiscuamente alle attività commerciali e ad altre attività* sono deducibili solo per la parte che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi commerciali e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi dell'ente; anche per gli immobili utilizzati promiscuamente è dunque deducibile la rendita catastale o il canone di locazione, anche finanziaria, solo per la parte del suo ammontare che corrisponde al predetto rapporto. In sede di compilazione del *quadro RF* della dichiarazione, dunque, la parte indeducibile dei costi promiscui deve essere indicata tra le variazioni in aumento (lo schema del *quadro RF* impone di determinare la parte indeducibile delle spese promiscue: l'operazione può essere fatta sia sottraendo dal totale dei costi promiscui la quota deducibile corrispondente al rapporto tra ricavi e proventi imponibili e ricavi e proventi totali sia confrontando direttamente il totale dei costi promiscui con il rapporto tra ricavi e proventi non imponibili e ricavi e proventi totali; in ogni caso, l'importo da indicare va calcolato sulla base dei dati riportati nei righe *RS20*, *RS21* e *RS22* del *quadro RS*).

Va da sé che nel caso di compilazione del *quadro RF* l'utile o la perdita di partenza devono essere determinate computando per intero i costi promiscui sostenuti che devono, quindi, essere stati registrati per il loro ammontare complessivo in contabilità.

Nel caso di compilazione del *quadro RG* i costi devono invece essere direttamente indicati ai righe di pertinenza per la quota effettivamente deducibile in applicazione delle norme tributarie. Chi compila il *quadro RG*, dunque, deve calcolare extra contabilmente – sempre secondo il principio citato – la quota deducibile dei costi promiscui.

e) Il lavoro dei religiosi e le norme contabili per gli enti pubblici

I commi 5 e 6 dell'articolo 144 contengono altre due previsioni che meritano di essere segnalate:

- gli *istituti religiosi* in sede di determinazione dei redditi di impresa possono dedurre, per ciascun membro impegnato nelle corrispondenti attività, un importo forfetariamente determinato in misura pari al limite minimo annuo delle pensioni INPS;
- gli *enti pubblici* sono esonerati dall'obbligo di tenere contabilità separata per le attività commerciali se anche per esse tengono la contabilità pubblica.

f) I regimi forfetari

L'articolo 145 del TUIR (*“Regime forfetario degli enti non commerciali”*) prevede invece, che gli enti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata (cf art. 18, D.P.R. 600/1973) – cioè quelli che nell'esercizio di attività commerciali nel periodo di imposta precedente hanno conseguito ricavi inferiori a euro 309.874,14 per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi e a euro 516.456,90 per le altre attività – possono optare per la *determinazione forfetaria del reddito di impresa*. Nell'ambito del regime forfetario il reddito viene assunto nelle misure del 15 e 25 per cento dei ricavi, per le prestazioni di servizi (15% fino a 15.493,71 euro di ricavi e 25% oltre e fino a euro 309.874,14) e 10 e 15 per cento dei ricavi per le attività che hanno ad oggetto cessioni di beni (10% fino a 25.822,84 euro di ricavi e 15% oltre e fino a euro 516.456,90). Va detto che si tratta di coefficienti piuttosto elevati se confrontati con quelli previsti dal regime forfetario “concorrente” e cioè quello previsto dalla legge 398/91 per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le pro loco (qui il coefficiente è il 3% e nell'ambito di tale regime è forfetariamente determinata anche l'IVA!).

Nel caso di adozione dei regimi forfetari di cui all'articolo 145 i ricavi conseguiti – secondo il loro effettivo ammontare – vanno indicati al *rigo RG4* (nel caso di adozione del regime forfetario di cui alla legge 398/1991 il riferimento è invece il *rigo RG2*, *colonna 2*). Il reddito viene quindi determinato per differenza secondo il coefficiente di redditività previsto indicando al *rigo RG21*, *colonna 2*, l'85% (o il 75%, ovvero il 90% e l'80%) dell'importo dei ricavi indicato al predetto *rigo RG4* (così anche nel caso di adozione del regime di cui alla legge 398/1991, salva l'applicazione del coefficiente di redditività del 3%; l'importo da indicare al *rigo RG21* è cioè pari al 97% di quello indicato al *rigo RG2*).

Al reddito così determinato devono essere aggiunte le plusvalenze patrimoniali (*rigo RG6*), le sopravvenienze attive (*rigo RG7*), i dividendi gli interessi e i proventi immobiliari (*rigo RG10*).

Ricordiamo da ultimo che il limite annuo dei proventi commerciali che legittima l'accesso al regime forfetario delle associazioni sportive dilettantistiche (cf L. 398/1991) è pari ad euro 250.000 e che per gli enti che si avvalgono di tale regime non concorrono a formare il reddito per un numero complessivo non superiore a due per anno e per un importo annuo non superiore a euro 51.645,69 i proventi derivanti da raccolte pubbliche di fondi effettuate in conformità all'articolo 143 del TUIR.

g) Gli enti associativi

Passando agli enti di tipo associativo, ricordiamo che a norma dell'articolo 148 del TUIR per le associazioni religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e simili – nel rispetto di rigide previsioni statutarie – non si considerano commerciali le attività rese nei confronti degli associati (per le associazioni di promozione sociale di cui alla legge 383/2000

anche ai familiari degli associati) in conformità alle finalità istituzionali, anche se a fronte di corrispettivi specifici.

Le medesime attività non assumono dunque rilevanza ai fini tributari ed i relativi eventuali redditi non devono essere dichiarati.

h) La perdita di qualifica di ente non commerciale

L'ultima cosa che, ahimè, deve essere ricordata è che a norma dell'articolo 149 del TUIR nel caso di esercizio prevalente di attività considerate commerciali agli effetti tributari si perde la qualifica di enti non commerciali. Si tratta di una presunzione legale correlata a parametri quantitativi che devono essere valutati complessivamente con riferimento alla maggior parte del periodo di imposta. Al verificarsi di tale ipotesi l'ente decade dal diritto di avvalersi delle previsioni speciali del TUIR dedicate agli enti non commerciali e deve portare a tassazione i propri redditi come qualsiasi ente commerciale. Il conto sui parametri dell'articolo 149 va fatto prima dell'applicazione delle norme destinate agli enti non commerciali e la prevalenza dei ricavi commerciali va, dunque, valutata prima dell'applicazione dell'articolo 143 che esclude dalla tassazione quelli derivanti da convenzioni.

Le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale non si applicano però agli enti ecclesiastici riconosciuti persone giuridiche agli effetti civili e alle associazioni sportive dilettantistiche e le altre entità ad esse equiparate come le associazioni bandistiche, i cori amatoriali e le filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza scopi di lucro.

i) Le Onlus

Le Onlus, nel rispetto dei vincoli previsti dal decreto legislativo n. 460 del 1997, sono destinatarie di un regime tributario ultra agevolato (riassunto sostanzialmente dall'articolo 150 del TUIR) che le esonera ai fini IRES (anche ai fini IRAP nelle regioni dove le Onlus sono esentate dal pagamento di tale imposta; al riguardo si veda la tabella che segue) da qualsiasi obbligo di dichiarazione relativamente ad attività che ordinariamente, cioè per la generalità degli altri enti non commerciali, assumerebbero invece rilievo commerciale (è evidente che per gli enti che sono considerati Onlus limitatamente ad alcune attività, restano fermi gli obblighi di dichiarazione relativi alle attività commerciali esercitate al di fuori del c.d. "ramo Onlus").

Per le Onlus, infatti, lo svolgimento delle attività istituzionali non costituisce esercizio di attività commerciale e i proventi derivanti dalle attività connesse non concorrono alla formazione del loro reddito imponibile (si ricordi che alle Onlus è fatto divieto di esercitare attività diverse da quelle che secondo la rigida codificazione del decreto legislativo n. 460/1997 è possibile ritenere "istituzionali" o connesse", ad eccezione di quelle ad esse rigorosamente strumentali e accessorie).

Per converso, come abbiamo già accennato, le Onlus devono dichia-

rare nel *quadro RB* i redditi degli immobili di cui sono proprietarie indipendentemente dal fatto che tali immobili siano asserviti o meno all'esercizio delle loro attività.

3. L'IRAP

Gli enti non commerciali devono determinare separatamente l'imponibile IRAP delle attività istituzionali (Sezione I del modello di dichiarazione) e commerciali (Sezione II), rispettivamente, in applicazione del metodo retributivo (che consiste nella sommatoria delle retribuzioni e dei compensi ad esse assimilati) e del metodo ordinario (che prevede la determinazione del valore della produzione confrontando le relative componenti di costo e di ricavo riclassificate secondo lo schema di conto economico individuato dall'art. 2425 del c.c.).

In sede di determinazione dell'imponibile relativo alle attività commerciali, quello determinato secondo il metodo ordinario, devono essere computati anche i proventi che non concorrono alla formazione del reddito ai fini IRES (i contributi derivanti da attività gestite in regime di convenzione, in particolare), salvo che l'esclusione dall'IRAP non sia prevista esplicitamente dalla norma che ne prevede l'erogazione.

Sono poi integralmente deducibili – o non rilevano ai fini della formazione del reddito imponibile nel caso si faccia riferimento alle attività istituzionali e dunque al metodo retributivo – gli oneri sostenuti per i dipendenti in contratto di formazione, per gli apprendisti e per i titolari di borse di studio non imponibili ai fini IRPEF. Sono altresì deducibili – ovvero non rilevanti – i costi sostenuti per l'acquisizione di beni e servizi a favore della generalità dei dipendenti e collaboratori o a favore di particolari categorie di dipendenti e collaboratori. Per converso, rilevano invece integralmente le spese sostenute per i lavoratori interinali e, in caso di distacco di personale, i relativi oneri concorrono alla formazione dell'imponibile del soggetto presso cui il personale opera.

I soggetti che adottano regimi forfetari di determinazione del reddito, in alternativa ai metodi ordinari, possono determinare il valore della produzione compilando la Sezione III del modello di dichiarazione: in tali casi l'imponibile è determinato a norma dell'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 446/1997 e, cioè, aumentando il reddito di impresa assunto forfetariamente dell'ammontare delle retribuzioni, degli altri compensi ad esse assimilati e degli interessi passivi.

Per quanto attiene, da ultimo, alle Onlus, alcune regioni hanno previsto l'esonero dall'imposta o alcune agevolazioni (consistenti sostanzialmente in una riduzione dell'aliquota dell'imposta).

Per le Onlus la determinazione dell'imponibile deve avvenire in ogni caso con riferimento al solo metodo retributivo, cioè al valore complessivo delle retribuzioni e dei compensi imponibili erogati.

4. STUDI DI SETTORE

Anche gli enti non commerciali, ahimè – 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 deve essere prevalente per l'ente secondo la codifica (ISTAT) utilizzata ai fini della determinazione del reddito.

Esemplifichiamo i due conteggi che rendono più complessa la determinazione del reddito per gli enti non commerciali.

Deduzione costi promiscui – Tab. 1 (art. 144, comma 4)

Ipotizziamo che l'ente "X" abbia redatto relativamente all'attività commerciale il seguente conto economico di partenza:

Ricavi
100
Costi non promiscui
80
Costi promiscui (cioè comuni alle attività commerciali e a quelle istituzionali)
30

Prima della determinazione delle imposte avremmo dunque una perdita di (10)

Ipotizzato, ancora, che l'ente abbia *entrate complessive per 250* la quota detraibile dei costi promiscui dovrà essere determinata come segue:

$$\frac{\text{Ricavi commerciali } 100}{\text{Ricavi totali } 250} = 2/5 \text{ (cioè 40\%)}$$

Costi promiscui totali 30; quota deducibile = 40% di 30 cioè 12.
Il conto economico fiscale dell'ente sarebbe dunque il seguente:

Ricavi
100
Costi non promiscui
80
Quota deducibile costi promiscui (40% di 30)
12

Utile di impresa 8

In sede di compilazione del modello di dichiarazione (quadro RF) avremo dunque:

RF4			
perdita		- 10	
Variazioni in aumento (RF 26)	+ 18		(la quota parte indetraibile dei costi comuni o promiscui che dir si voglia, 60% di 30)
		8	
Imponibile fiscale		8	(il valore è in quadratura con quello del conto economico fiscale dell'ente)

**INDETRAIBILITÀ DEI COSTI CORRELATI A CONTRIBUTI NON IMPONIBILI – TAB 2
(in applicazione dell'art. 143 – c. 3, lett. b – e dell'art. 109 c. 5)**

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

quota costi indeducibili =

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

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

il reddito imponibile di Alfa, in caso di compilazione del quadro RF sarà determinato come segue:

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

in caso di compilazione del quadro RG il reddito imponibile sarebbe determinato come segue:

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

Elenco delle disposizioni regionali in materia di IRAP recanti speciali previsioni per le Onlus

Abruzzo	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)
Basilicata	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)
Emilia Romagna	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)
Friuli Venezia Giulia	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)
Lazio	per le cooperative sociali l'aliquota dell'imposta è ridotta di 0,5 punti percentuali dall'1.1.2002 (L.R. 34/2001)
Liguria	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)
Lombardia	le Onlus sono esenti dall'imposta dal 2002 (L.R. 27/2001)
Marche	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)

Molise	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)
Piemonte	le cooperative sociali pagano l'imposta con aliquota ridotta del 2,25% con decorrenza dall'1.1.2005 (L.R. 2/2003)
Puglia	le Onlus sono esonerate dal pagamento dell'imposta con decorrenza dall'1.1.2002 (L.R. 7/2002)
Sardegna	le Onlus sono esonerate dal pagamento dell'imposta con decorrenza dall'1.1.2004 (L.R. 3/2003)
Sicilia	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)
Toscana	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)
Umbria	le Onlus e le cooperative sociali pagano l'imposta con l'aliquota ridotta del 3,50% dall'1.1.2001 (L.R. 13/2001)
Veneto	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)
Valle D'Aosta	le Onlus sono esentate dal pagamento dell'imposta con decorrenza dall'1.1.2003 (L.R. 25/2002)
Prov. di Bolzano	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)
Prov. di Trento	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)

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. 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 poc'anzi) utili da partecipazione e proventi ad

- essi equiparati in qualunque forma ricevuti (*rigo 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 (*rigo RL2*) percepiti nel 2005 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. 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 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 DICHIARAZIONE IRAP

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'imposta¹.

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-

¹L'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 e per le agevolazioni spettanti alle Onlus, 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 2006 – 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 seguono².

➤ **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 competenza* del periodo di imposta considerato. Una *eccezione* al criterio di competenza previsto per le retribuzioni viene espressamente stabilita in caso di corresponsione di *arretrati* di lavoro dipendente per i quali il momento impositivo sorge nell'anno di erogazione. È stato inoltre chiarito che i compensi corrisposti ai dipendenti che svolgono attività all'estero sono esclusi dalla base imponibile IRAP a condizione che operino al di fuori del territorio nazionale per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi e l'ente da cui dipendono svolga esclusivamente attività non commerciale (*rigo 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* (*rigo IQ2*).

Sono escluse dalla tassazione le remunerazioni spettanti ai sacerdoti e 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 (*rigo IQ3*).

Costituiscono deduzioni dalla base imponibile³ i costi sostenuti per il personale addetto *alla ricerca e allo 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, 3 e 4* del *rigo IQ4*, e sommate nella *colonna 5* 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.

²Cf art. 10 del D.Lgs. 446/1997.

³Cf 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 180.999,91 euro, è fissata per il 2005 nell'importo massimo di 8.000 euro e decresce fino a 2.000 euro, secondo la tabella che segue.

BASE IMPONIBILE	DEDUZIONE
fino a 180.759,91	8.000
oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91	6.000
oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91	4.000
oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91	2.000

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 ter-

ritorio 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:

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

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

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 pag. 32), 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, alle pagine 20-25, 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
Riporto 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 riporto del credito.
Riscossione coattiva	Avviene mediante ruolo e sulla base delle disposizioni che regalano la riscossione delle imposte sui redditi.
Imposta da versare in diverse regioni	Se l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione è pari o inferiore a 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 applicano le sanzioni previste in materia di imposte dirette e Iva.	

APPROFONDIMENTI

ESPOSIZIONE DEL CROCIFISSO NEI LUOGHI PUBBLICI E PRINCIPIO DI LAICITÀ DELLO STATO

La *vexata quaestio* relativa all'esposizione del crocifisso nelle aule scolastiche, vicenda che ormai da diversi anni appassiona e divide la società civile ed il mondo politico, conquistando spazi crescenti nelle cronache dei *mass media*, si è recentemente arricchita di un importante capitolo giudiziario che, se da un lato ben difficilmente metterà la parola fine ad ogni disputa, dall'altro, per l'autorevolezza della fonte da cui promana, sembra costituire un punto a favore della tesi della non incompatibilità tra la scelta "aconfessionale", operata con la Costituzione Repubblicana del 1948¹, e l'esposizione dell'importante simbolo religioso nei luoghi in cui si svolge la vita pubblica del nostro Paese.

Il riferimento è alla sentenza (*rectius*: decisione) n. 556 del 2006 resa dal Consiglio di Stato, con la quale il massimo organo giurisdizionale amministrativo, rigettando definitivamente il ricorso proposto da una cittadina svedese, ha stabilito che l'esposizione del crocifisso non possa ritenersi contraria al principio di laicità dello Stato, desumibile dalla Carta Costituzionale.

1. IMPOSTAZIONE DEL PROBLEMA. DALLO STATUTO ALBERTINO ALLA COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA DEL 1948

Attesa l'importanza della pronuncia in esame e per meglio comprendere il contenuto delle sue motivazioni, conviene, prima di ogni altra cosa, circoscrivere con esattezza il quesito giuridico che si poneva all'attenzione dei giudici amministrativi e che si può riassumere, con le dovute semplificazioni del caso, come segue.

L'esposizione del crocifisso nelle aule delle scuole pubbliche è disciplinata, ancora oggi, da due norme di carattere regolamentare, assai risalenti, ossia l'articolo 118 del Regio Decreto 30 aprile 1924, n. 965² e l'arti-

¹Cf *Digesto delle discipline pubblicistiche*, voce *Libertà religiosa e di coscienza*, UTET, 1994, p. 230, ove si afferma che la laicità costituisce, ormai, un principio supremo dell'ordinamento giuridico italiano.

²Che riguarda, in particolare, gli istituti di istruzione media e che prevede che ogni aula di detti istituti debba possedere, tra i propri arredi, "l'immagine del Crocifisso e il ritratto del Re".

colo 119 del Regio Decreto 26 aprile 1928, n. 129³.

Tali norme, nel particolare contesto storico e giuridico caratterizzante l'epoca della loro emanazione, costituivano nulla più che il naturale corollario del principio solennemente enunciato dall'allora vigente Statuto Albertino (principio significativamente posto nel primo articolo di tale legge), secondo cui alla religione cattolica, apostolica e romana veniva riconosciuto lo *status* e la dignità di *Religione dello Stato*, mentre ai rimanenti culti veniva garantita la semplice "tolleranza" (da parte dell'ordinamento), conformemente alle leggi.

In un tale contesto, quindi, era doveroso ed inevitabile che il legislatore ordinario prevedesse, tra gli arredi degli istituti pubblici di educazione, oltre alla bandiera ad al ritratto del Re, anche il Crocifisso, quale simbolo "supremo" del culto cattolico di Stato.

Con la caduta del regime fascista e la successiva scelta repubblicana espressa dal popolo italiano nel referendum del 2 giugno 1946, il quadro storico, sociale e giuridico mutò radicalmente e lo Statuto Albertino, simbolo di una monarchia ormai ripudiata dalla maggioranza dei cittadini italiani, venne sostituito dalla Costituzione della Repubblica Italiana del 1948, la quale portò con sé, tra i numerosi cambiamenti, l'innovativa scelta "aconfessionale" e "laica" dello Stato⁴.

Tutto ciò premesso, è chiaro come il problema posto all'attenzione dei giudici amministrativi si sostanziasse, in definitiva, nello stabilire se (ed eventualmente) in quale misura le già richiamate disposizioni regolamentari del 1924 e del 1928, sull'esposizione dell'immagine del Cristo crocifisso nelle aule scolastiche, potessero ritenersi ancora in vigore, a dispetto della mancanza di una loro esplicita abrogazione, a fronte del già denunciato mutato scenario costituzionale e della connessa scelta di "equidistanza", operata dall'ordinamento, nei confronti del fenomeno religioso.

2. IL PRECEDENTE. BREVE ANALISI DEL PARERE DEL CONSIGLIO DI STATO 27 APRILE 1988, N. 63

Parimenti, prima di passare alle motivazioni della decisione in commento, pare doveroso rammentare come la questione sintetizzata nel paragrafo che precede non si palesasse del tutto "inedita" per gli organi di

³Tale disposizione riguarda, nello specifico, le scuole elementari.

⁴Una scelta che, ad onor del vero, non è stata effettuata *expressis verbis* dal legislatore costituzionale (difatti nella Costituzione non esiste alcuna disposizione che affermi chiaramente il carattere laico ed aconfessionale dello Stato), ma che può agevolmente ricavarsi dal combinato disposto di alcuni articoli ed, in particolare, dall'art. 7, il quale afferma che "Lo Stato e la Chiesa cattolica sono, ciascuno nel proprio ordine, indipendenti e sovrani", mentre il successivo art. 8 dichiara che "tutte le confessioni religiose sono egualmente libere davanti alla legge".

Inoltre, può essere opportuno ricordare che in base all'art. 3 della Costituzione "tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, ecc."

Di fronte a tali enunciati è chiaro come il principio di laicità dello Stato possa, come appena detto, ricavarsi agevolmente per induzione.

giustizia amministrativa, poiché, già nel 1988, il Consiglio di Stato aveva avuto modo di esprimere un proprio *parere*⁵ sulla legittimità dell'esposizione del crocifisso in taluni edifici pubblici, concludendo nel senso della totale compatibilità di tale "pratica" sia con la Costituzione che con le modifiche ai Patti Lateranensi, apportate con il Concordato del 18 febbraio 1984 tra lo Stato Italiano e la Santa Sede⁶.

Senza volersi spingere in una approfondita disamina di tale autorevole precedente, indagine che travalicherebbe i confini e gli scopi del presente commento, va comunque evidenziato come il parere in parola, nella sua quasi sorprendente essenzialità, anticipò di diversi anni le conclusioni che la sentenza n. 556/2006 avrebbe ripreso, fatto proprie e maggiormente sviluppato dal punto di vista argomentativo, soprattutto con riferimento alla molteplicità di significati (anche non religiosi) che lo stesso crocifisso è in grado di rappresentare, in un contesto laico ed aconfessionale come quello attuale.

In effetti, in un passo del parere *de quo*, si afferma che *"il Crocifisso o, più semplicemente, la Croce, a parte il significato per i credenti, rappresenta il simbolo della civiltà e della cultura cristiana, nella sua radice storica, come valore universale, indipendente da specifica confessione religiosa"*, mentre in un successivo (e forse ancora più significativo) passaggio i giudici di Palazzo Spada⁷ sottolineano che *"occorre, poi, anche considerare che la Costituzione repubblicana, pur assicurando pari libertà a tutte le confessioni religiose non prescrive alcun divieto alla esposizione nei pubblici uffici di un simbolo che, come quello del Crocifisso, per i principi che evoca e dei quali si è già detto, fa parte del patrimonio storico"*.

Sarà agevole, nel prosieguo, verificare come tali enunciazioni siano effettivamente state poste a fondamento della recente decisione del Consiglio di Stato ed arricchite con considerazioni sul concreto contenuto da attribuire al concetto di laicità dello Stato.

3. LA DECISIONE N. 556/2006. UNA NUOVA DEFINIZIONE DEL CONCETTO DI LAICITÀ DELLO STATO

Così circoscritto il problema giuridico posto all'attenzione dei supre-

⁵Il Consiglio di Stato, in effetti, non svolge solamente funzioni giurisdizionali (come giudice di appello in ambito amministrativo) ma è investito pure di funzioni consultive, nell'esercizio delle quali rende dei pareri alle Pubbliche Amministrazioni richiedenti, così come previsto dall'art. 100 della Costituzione.

⁶Per quanto possa apparire superfluo, è bene rammentare che con il c.d. Concordato tra Stato Italiano e Santa Sede (reso esecutivo con L. 25 marzo 1985, n. 121) è stato abolito il principio che considerava la religione cattolica come la sola religione dello Stato Italiano, rendendo, così, ancora più evidente l'opzione aconfessionale compiuta dall'ordinamento italiano. Tale principio, al contrario, era stato espressamente richiamato nei Patti Lateranensi del 1929, successivamente posti dalla Costituzione Repubblicana a fondamento dei rapporti tra Stato e Chiesa. Per lungo tempo, quindi, si era realizzata una situazione "ibrida" nell'ordinamento italiano, poiché a fronte di una scelta chiaramente laica, operata dalla stessa Costituzione, la religione cattolica aveva continuato a godere del "ruolo" di religione di stato.

⁷Palazzo Spada è la sede del Consiglio di Stato, in Roma.

mi giudici amministrativi e richiamato il “precedente” costituito dal parere del Consiglio di Stato n. 63/1988, è ora possibile addentrarsi nell’analisi delle motivazioni della decisione in commento.

Il cuore della sentenza n. 556/2006 del Consiglio di Stato è indubbiamente costituito dalla innovativa definizione del termine “laicità dello Stato”, rispetto al modo in cui tale concetto viene ordinariamente inteso sia dall’opinione pubblica, sia da buona parte del mondo politico, sia, infine, da numerosi “addetti ai lavori”: per la precisione, ci si riferisce a quelle definizioni di “laicità” ed “aconfessionalità” che tendono a far coincidere il contenuto di questi stessi concetti con il divieto, rivolto alle confessioni religiose, di porre in essere qualsiasi ingerenza negli affari dello Stato e/o di esercitare pressioni (che vengono considerate indebite) sul legislatore, affinché legiferi in una determinata direzione, piuttosto che in un’altra.

Un tale modo di concepire la laicità prevede, ovviamente, anche un correlato e corrispondente diritto “di reazione” dello Stato (di fronte ad ogni indebita invasione di campo), che può estrinsecarsi (come annota la stessa sentenza in commento) anche nella emanazione di leggi che mortificano pesantemente l’autonomia organizzativa delle confessioni, apportando, nel contempo, severe restrizioni alle libertà religiose dei singoli⁸.

Parimenti, sempre nella accennata prospettiva, si arriva persino a riconoscere al singolo, oltre al diritto (di contenuto “negativo”) a non assistere, nemmeno per ragioni di servizio, a cerimonie e/o pratiche religiose, anche il *diritto* (questa volta di contenuto “positivo”), a non operare in un ambito che possa risultare confessionalmente qualificato a livello di simbologie od immagini, qualora le stesse immagini e/o simbologie si possano considerare in contrasto con le convinzioni in materia religiosa e di coscienza del medesimo soggetto⁹.

Ebbene, a questa particolare visione della laicità dello Stato, la sentenza in commento contrappone una lettura completamente diversa del medesimo concetto, in una prospettiva che ben si potrebbe definire “ribaltata”, ovvero la laicità intesa non come limite del fenomeno religioso e delle istituzioni nelle quali esso si incarna, bensì come limite rivolto (questa volta) *allo Stato*, alla possibilità per lo stesso di legiferare liberamente in materia di rapporti con le confessioni religiose, di comprimere i diritti dei singoli fedeli, ecc.

Questo differente modo di presentare il carattere della aconfessionalità dell’ordinamento statale si pone in forte contrasto con l’insegnamento tradizionale, ma il Consiglio di Stato, a sostegno della propria opinione, non manca di porre l’accento su un dato che, alla prova dei fatti, appare indiscutibile, ossia sulla circostanza che ogni singolo ordinamento giuridico, appartenente all’area occidentale, interpreta la laicità a proprio modo e

⁸Nella decisione del Consiglio di Stato viene portato l’esempio della Francia, nella cui Costituzione il principio della laicità dello Stato è formulato esplicitamente. Sulla base di tale principio sono state approvate leggi che vietano persino ai singoli fedeli di “ostentare” in pubblico simboli religiosi.

⁹*Digesto delle discipline pubblicistiche, voce Libertà religiosa e di coscienza*, UTET, 1994, p. 230.

“riempie” tale concetto (che di per sé risulta piuttosto indefinito ed indefinibile, quantomeno sul piano filosofico) con contenuti che possono variare (e di fatto variano) notevolmente da un sistema ad un altro.

Non esiste, quindi, secondo i giudici di Palazzo Spada, un singolo concetto di laicità, valevole “per tutte le stagioni”, bensì tanti “modi” di tradurre in realtà operativa tale principio, almeno quanti sono gli ordinamenti giuridici esistenti e che ad esso intendono ispirarsi.

In definitiva, secondo la sentenza *de qua*, per comprendere se una data norma sia contraria alla scelta aconfessionale operata dallo Stato non è sufficiente richiamare la generica volontà dell’ordinamento di separare la dimensione temporale da quella spirituale, ma è necessario, in primo luogo, verificare quale sia il *concreto* contenuto che, in un preciso momento *storico* e *sociale* viene assunto dal concetto di laicità, all’interno di quello specifico ordinamento giuridico cui la norma, sospettata di incompatibilità, si riferisce.

Orbene, partendo proprio da questa osservazione, la decisione n. 556/2006 si fa, quindi, carico di dare un significato preciso alla scelta aconfessionale operata dal legislatore costituzionale, alla luce della storia e della sensibilità della società italiana e, soprattutto, dei precetti contenuti nella nostra Legge fondamentale.

La conclusione di questa indagine, porta il Consiglio di Stato ad affermare che il termine “laicità dello Stato”, seppure relativamente alla sola esperienza italiana, faccia riferimento oltre che, com’è ovvio, alla separazione tra ordine temporale ed ordine spirituale, al “rispetto dei diritti fondamentali della persona (art. 2 Cost.), indipendentemente da quanto disposto dalla religione di appartenenza, all’uguaglianza giuridica fra tutti i cittadini, irrilevante essendo a tal fine la loro diversa fede religiosa (art. 3 Cost.); al rispetto della libertà delle confessioni di organizzarsi autonomamente secondo i propri statuti, purché non contrastino con l’ordinamento giuridico italiano (art. 8 Cost.), e per tutti, e non solo per i cittadini, alla tutela della libertà in materia religiosa, e cioè di credere, non credere, di manifestare in pubblico o in privato la loro fede, di esercitarne il culto (art. 19 Cost.); al divieto, infine, di discriminare gli enti confessionali a motivo della loro ecclesiasticità e del fine di religione e di culto perseguito (art. 20 Cost.)”.

Se ne ricava, dunque, una dimensione particolare del fenomeno della laicità, nella quale non si assiste alla compressione dei diritti religiosi, (sul modello *lato sensu* repressivo dell’ordinamento francese), ma che, anzi, sembra disvelare (ed utilizziamo ancora una volta le parole della decisione in commento) un “atteggiamento di favore nei confronti del fenomeno religioso”.

Se, quindi, questa è, come afferma il Consiglio di Stato al termine del proprio sforzo argomentativo, la realtà della situazione italiana, se l’opzione aconfessionale effettuata dall’ordinamento giuridico si palesa, concretamente, in questi termini, non è difficile comprendere come la presenza

del crocifisso nelle aule delle scuole pubbliche non possa, di per sé, costituire una lesione alla laicità dello Stato.

“In una sede non religiosa, come la scuola” – scrivono i supremi giudici amministrativi – “l’esposizione del crocifisso per credenti e non credenti, assumerà un significato non discriminatorio sotto il profilo religioso, se esso è in grado di rappresentare e richiamare in forma sintetica immediatamente percepibile ed intuibile valori civilmente rilevanti, e segnatamente quei valori che soggiacciono ed ispirano il nostro ordine costituzionale, fondamento del nostro vivere civile”.

“In tal senso, il crocifisso” – prosegue la sentenza in commento – “potrà svolgere, anche in un orizzonte laico, diverso da quello religioso che gli è proprio, una funzione simbolica altamente educativa, a prescindere dalla religione professata dagli alunni” .

Volendo, ora, giungere ad una conclusione di tutto quanto è stato detto, si potrebbe affermare come la liceità della pratica dell’esposizione del crocifisso negli edifici pubblici risulti, oggi, dal combinato disposto di due rilevanti circostanze.

La prima di esse, già ripetutamente sottolineata, si sostanzia nel particolare contenuto che il dato della “aconfessionalità” viene concretamente ad assumere nell’ambito dell’ordinamento italiano: un contenuto che non è certamente finalizzato alla mortificazione delle confessioni religiose e dei loro culti ma che, anzi, sembra voler esaltare e proteggere la libertà religiosa contro ogni indebita ingerenza e “compressione dei diritti” da parte degli organi dello Stato.

La seconda circostanza, invece, riguarda la capacità del crocifisso di porsi all’attenzione di ogni potenziale osservatore non solo come simbolo squisitamente religioso, bensì anche quale immagine in grado di riassumere e sintetizzare, con estrema efficacia, i valori di uguaglianza, di rispetto, di solidarietà umana, di rifiuto delle discriminazioni, che costituiscono la base della nostro consorzio civile.

4. LE PROSPETTIVE

Come detto in apertura di questo breve *excursus*, la decisione del Consiglio di Stato, per quanto autorevole e diffusamente motivata, ben difficilmente risolverà in maniera definitiva la controversa questione della presenza del crocifisso nei luoghi pubblici.

In primo luogo, infatti, bisogna considerare che i giudici amministrativi si sono preoccupati di definire il concetto di “laicità dello Stato” da una angolazione meramente giuridica, lasciando, dunque, inevitabilmente aperti tutti i dibattiti di natura filosofica e politica che tale concetto è in grado di evocare (e che potranno, forse, trovare un’adeguata soluzione in altre sedi).

Inoltre, non va sottaciuto che anche nella limitata prospettiva tecni-

co-giuridica, la decisione *de qua* non è assolutamente idonea a chiudere definitivamente ogni contesa, giacché non si può dimenticare che nell'ordinamento processuale italiano il precedente *non ha valore vincolante* (a differenza di quanto avviene, ad esempio, in Inghilterra o negli Stati Uniti d'America): quello che si vuole dire, in termini più semplici, è che, a dispetto della decisione resa dal Consiglio di Stato, altri giudici amministrativi (od anche ordinari) ben potrebbero risolvere una controversia del tutto analoga a quella esaminata in maniera diametralmente opposta, e ciò proprio in virtù del fatto che nel sistema italiano la sentenza (come momento in cui il giudice esprime il diritto del caso singolo) produce effetti *solo* tra le parti, mentre non dispone di alcuna forza "vincolante" per le decisioni future, nemmeno se le stesse dovessero essere assunte da giudici teoricamente "subordinati" (quali, ad esempio, i Tribunali Amministrativi Regionali).

Peraltro, a fronte di questa tecnica e teorica inidoneità della sentenza a fungere da "precedente", cui i giudici debbano rigorosamente attenersi per la decisione di casi analoghi, è bene chiarire che *di fatto* anche nell'ordinamento italiano, una decisione autorevole, come quella esaminata, è pur sempre in grado di influenzare l'esercizio della potestà giurisdizionale da parte di altri giudici.

E' probabile, quindi, che in futuro, per la soluzione di eventuali ulteriori ricorsi riguardanti l'esposizione del crocifisso nei luoghi pubblici, la decisione esaminata possa *concretamente* porsi all'attenzione del giudice come valido precedente per l'individuazione della soluzione più corretta.