

Luglio  
2017

numero  
6

# FISCUS

 COMMERCIALISTA  
TELEMATICO .COM

Il periodico di approfondimento  
del Commercialista Telematico®

In questo numero

## Imposte dirette e dichiarazioni dei redditi 2017

Spunti e approfondimenti utili in vista  
dell'approntamento dei dichiarativi 2017



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





**Il periodico di approfondimento  
del Commercialista Telematico®**

## In questo numero

		pagina
 <b>Approfondimenti</b>	Compensazione dei crediti fiscali oltre 5000 Euro - ancora dubbi sulla disciplina transitoria di Nicola Forte	2
	Ulteriori chiarimenti della Giurisprudenza in materia di IRAP di Giovambattista Palumbo	4
	La prova contraria alla presunzione di “non operatività” in tema di società di comodo di Giovambattista Palumbo	7
	Acquisto di immobili nuovi e detrazione Irpef del 50% dell’Iva: profili temporali ed incertezze applicative di Nicola Forte	11
	Disciplina fiscale dei redditi derivanti dal “diritto di autore” di Antonino Pernice	13
	Redditi 2017 PF: detrazione canoni di leasing per acquisto abitazione principale di Giovanna Greco	20
<b>LE SCHEDE</b>	Calcolo entità deducibile delle spese di rappresentanza per imprese non finanziarie di Giancarlo Modolo	23
<b>LE SCHEDE</b>	Individuazione dell’Ace - aiuto alla crescita economica inerente al modello redditi 2017 SC di Giancarlo Modolo	25
<b>Le Slide</b>	Mod. Redditi 2017: Contributi minori di Giancarlo Modolo	28
<b>Le Slide</b>	Mod. Redditi 2017: Riapertura Voluntary disclosure di Giancarlo Modolo	34
	Il coniuge in possesso di beni ereditari e la rinuncia all’eredità di Valeria Nicoletti	39
	<b>Voci dal Forum:</b> Presentare un quesito all’Agenzia delle Entrate	41



## Compensazione dei crediti fiscali oltre 5000 Euro - ancora dubbi sulla disciplina transitoria



di Nicola Forte

L'Agenzia delle entrate ha fornito con la risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2017 i primi chiarimenti dopo l'introduzione delle nuove limitazioni alle compensazioni dei crediti fiscali. Le novità sono intervenute ad opera della manovra correttiva (D.L. n. 50/2017), ma alcuni punti non sono ancora chiari.

L'Agenzia delle entrate ha osservato preliminarmente come l'entrata in vigore delle nuove disposizioni sia disciplinata dall'art. 67 del decreto legge. La disposizione prevede che "il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale", ossia il 24 aprile 2017.

Secondo il documento di prassi, i comportamenti assunti precedentemente all'entrata in vigore del nuovo decreto devono considerarsi regolari, quindi non sussiste alcuna necessità di presentare, se non per altre ragioni, una dichiarazione integrativa.

Ad esempio se il contribuente ha presentato la dichiarazione Iva entro la scadenza del 28 febbraio, con l'indicazione di un credito da compensare pari a 8.000 euro, senza apporre il visto di conformità, il comportamento risulta pienamente conforme alle disposizioni allora in vigore. Il contribuente può continuare ad utilizzare in compensazione il predetto credito anche oggi, fino ad esaurimento, quindi fino all'importo esposto in dichiarazione (8.000 euro) senza rischiare alcuna sanzione. "Ne consegue che, per le dichiarazioni presentate entro il 23 aprile scorso prive del visto di conformità ..., restano applicabili i precedenti vincoli".

La nuova disciplina invece trova applicazione per le dichiarazioni non ancora presentate alla data del 24 aprile 2017. Ad esempio il contribuente potrebbe aver presentato dopo tale data, tardivamente, ma entro i 90 giorni, la dichiarazione annuale Iva del 2017. Oppure il contribuente potrebbe presentare dopo tale data un'altra dichiarazione Iva integrativa di quella già presentata entro il 28 febbraio scorso. In questo caso, secondo l'Agenzia delle entrate, è necessario apporre il visto di conformità qualora si intenda compensare crediti di importo superiore a 5.000 euro. È questo il punto poco chiaro che potrebbe indurre i contribuenti in errore. In particolare non è chiaro se l'apposizione del visto sia necessaria per effettuare le compensazioni in data successiva alla presentazione del modello di dichiarazione oppure per regolarizzare anche le compensazioni pregresse.

Si consideri ad esempio il caso di un contribuente che ha presentato in data 28 febbraio la dichiarazione esponendo un credito Iva di 14.000 euro senza apporre il visto di conformità. Il limite vigente alla data del 28 febbraio era di 15.000 euro. Pertanto, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate non è necessario presentare una dichiarazione integrativa con l'apposizione del visto. Il contribuente può continuare ad utilizzare in compensazione il credito fino al limite di 14.000 euro ancorché la dichiarazione originaria non risulti vistata.

Si consideri ora il caso in cui il contribuente deve rettificare la dichiarazione già presentata in quanto ha dimenticato di registrare una fattura emessa. In questo caso il credito precedente di 14.000 euro si riduce a 13.000 euro. Secondo le indicazioni dell'Agenzia la nuova dichiarazione deve ora recare l'apposizione del visto in quanto l'adempimento è stato effettuato dopo il 24 aprile 2017, cioè dopo la data di entrata in vigore del decreto legge n. 50/2017. L'indicazione è sicuramente corretta, ma non è chiaro se l'apposizione del visto è

*Continua*



necessaria solo per le compensazioni effettuate dopo il 24 aprile 2017 o anche per quelle effettuate prima. Un esempio potrà essere utile per comprendere.

Si consideri quindi il caso in cui la dichiarazione originaria esponeva un credito di 14.000 euro mentre quella integrativa di 13.000 euro. Prima della presentazione della dichiarazione integrativa il contribuente ha già utilizzato in compensazione 10.000 euro, ma il comportamento, come chiarito, essendo fondato sulla dichiarazione originaria è sicuramente corretto. La seconda dichiarazione (quella integrativa) è presentata dopo il 24 aprile e secondo l'Agenzia delle entrate deve essere apposto il visto. Non è chiaro, però, se l'apposizione del visto sia un presupposto fondamentale per continuare ad utilizzare in compensazione il credito residuo, pari a 3.000 euro (10.000 è l'importo già utilizzato in compensazione), fino allora non compensato, ovvero, debba essere in ogni caso apposto il relativo per "regolarizzare" il comportamento pregresso. La differenza è essenziale in quanto nel primo caso il contribuente potrebbe rinunciare a compensare i 3.000 euro residui e quindi non sopporterebbe i costi aggiuntivi del visto, rinunciando all'apposizione dello stesso. Nel secondo caso forse sarebbe necessario effettuare un'ulteriore distinzione. Se il contribuente ha superato la soglia di 5.000 euro entro il 23 aprile e non intende più compensare (d'ora in avanti) non si comprende come possa essere obbligato ad apporre il visto. Viceversa la soluzione potrebbe essere diversa qualora il superamento del predetto limite fosse avvenuto dopo il 23 aprile. In questo caso, condividendo questa conclusione, la mera presentazione della dichiarazione integrativa obbligherebbe in ogni caso all'apposizione del visto per regolarizzare le compensazioni oltre la soglia (di 5.000 euro) avvenute dopo il 23 aprile 2017. Considerata la delicatezza del tema sarebbe opportuno un ulteriore chiarimento dell'Agenzia delle entrate.

# Software

## CALCOLO IRES - IRAP PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI AGGIORNATO 2017 PER REDDITI 2016

*di Maria Vittoria Pegoli*



Anche per il 2017 proponiamo (a grande richiesta dei nostri utenti) un utilissimo software in Excel per elaborare il calcolo delle imposte IRES ed IRAP dovute dalle società di capitali per l'anno 2016.

Il file di simulazione del calcolo delle imposte prevede già tutte le specifiche del prossimo modello REDDITI 2017 (ex UNICO) e può essere utilizzato per stimare i "DEBITI TRIBUTARI" nei bilanci in fase di elaborazione ed approvazione.

Uno degli adempimenti più ostici in sede di chiusura di bilancio è quello di calcolare con precisione le imposte di competenza con anticipo rispetto alla compilazione ed invio del modello dichiarativo.

In particolare il file incorpora il foglio di calcolo del ROL, dell'ACE e della deduzione IRAP da IRES conseguente.

## Ulteriori chiarimenti della Giurisprudenza in materia di IRAP

di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13730 del 31.05.2017, ha fornito alcuni, ulteriori, chiarimenti in materia Irap.

Nel caso di specie il contribuente ricorreva avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate, aveva dichiarato l'inammissibilità del ricorso introduttivo avverso la cartella di pagamento emessa all'esito della liquidazione in base alla dichiarazione dell'IRAP per l'anno 2005.

Secondo il giudice d'appello, infatti, in caso di mancato pagamento di IRAP regolarmente dichiarata, il contribuente doveva comunque ottemperare al pagamento dell'imposta dichiarata, e solo successivamente chiederne il rimborso.

Nel merito, la CTR affermava poi che dall'esame degli atti l'ammontare del reddito dichiarato dalla contribuente non escludeva il pagamento dell'imposta, dando così rilevanza ad un elemento, il reddito, a dire il vero non rilevante ai fini della soggezione all'imposta in esame.

La contribuente, nel proporre ricorso per cassazione, denunciava quindi, tra le altre, violazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, censurando la decisione per aver ritenuto che, in forza della compilazione della dichiarazione dei redditi, fosse obbligo del contribuente procedere comunque al pagamento dell'imposta, e che il provvedimento emesso a seguito della procedura di controllo automatizzato non costituisse atto impugnabile.

La ricorrente denunciava poi la violazione dell'art. 2 d.lgs. 446/1997 e dell'art. 49 del tuir del 1986, criticando le affermazioni della sentenza relative al merito dell'accertamento per aver utilizzato come riferimento l'entità del reddito dichiarato ed aver richiamato elementi privi di qualsivoglia riscontro, come "*l'apporto di lavoro altrui*", di cui non vi era traccia negli atti di causa, senza chiarire a cosa o a chi ci si intendesse riferire.

Tali motivi di ricorso, secondo i giudici di legittimità, erano fondati.

Afferma infatti la Suprema Corte che "*L'impugnazione della cartella esattoriale, emessa in seguito a procedura di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - come questa Corte ha avuto modo di chiarire - non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sia fondato sui dati evidenziati dal contribuente nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe la irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente, che, invece, avendo natura di dichiarazioni di scienza, sono ritrattabili in ragione della acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione*" (Cass. n. 9872 del 2011).

La Corte evidenzia quindi come sia stato già precisato che "in tema d'IRAP, il contribuente può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d'impugnazione della cartella di pagamento, nonostante la scadenza del termine di cui all'art. 2, comma 8 bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, sin in sede processuale, ove per effetto dell'errore commesso derivi, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del dichiarante ad un

[Continua](#)

tributo più gravoso di quello previsto dalla legge" (Cass. n. 4049 del 2015).

I giudici, accogliendo anche l'altra censura mossa dal contribuente, affermano poi che la *ratio* della sentenza impugnata - secondo cui, come detto, il contribuente era assoggettato all'imposta anche in vista dell'ammontare del reddito dichiarato (che, in sostanza, ad avviso dei giudici di merito, faceva presumere l'autonoma organizzazione) - non era conforme al consolidato principio affermato dalla medesima Corte in materia, secondo cui, a norma del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, primo periodo, e 3, comma 1, lettera c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma primo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata, laddove il requisito della "autonoma organizzazione" ricorre quando il contribuente:

a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui (non ricorrendo comunque il detto requisito dell'autonoma organizzazione quando il contribuente responsabile dell'organizzazione si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive).

La sentenza impugnata, conclude la Corte, era dunque incorsa in errore di diritto nell'assegnare rilevanza centrale all'entità del reddito della contribuente, che ai fini dell'imposta in esame costituisce invece un dato "neutro".

Alla luce delle numerose sentenze della Suprema Corte in tema di soggezione all'Irap risulta abbastanza agevole oggi individuare i presupposti per la sussistenza dell'autonoma organizzazione.

Se è evidente che la copiosissima giurisprudenza di Cassazione di questi anni può costituire un "faro" per il contribuente, va fin d'ora sottolineato come in essa siano però rare indicazioni precise in ordine ai limiti quantitativi, tra cui anche la fissazione del livello quantitativo di beni strumentali "accettabili" in assenza di autonoma organizzazione.

Il legislatore, peraltro, nell'intento di contribuire ad eliminare l'eccessiva discrezionalità interpretativa del concetto di autonoma e deflazionare di conseguenza il contenzioso in corso, ha già introdotto, con l'art. 1, comma 515, della L. n. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), un'esplicita esclusione dall'ambito di applicazione dell'Irap per le persone fisiche esercenti le attività commerciali indicate all'art. 55 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 917/1986, ovvero arti e professioni che non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati e che impiegano, anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo è determinato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Tuttavia tale norma, se con riferimento ai beni strumentali utilizzabili dal professionista in esenzione di Irap rimane piuttosto generica, affidando il compito di delimitarne il perimetro decreto ministeriale ad oggi ancora non emanato, riguardo la possibilità di utilizzo di lavoratori dipendenti o assimilati ne ammette implicitamente sempre la rilevanza quale elemento organizzativo idoneo a configurare il presupposto impositivo dell'imposta.

Conclusione questa però, come detto, smentita dalla stessa Suprema Corte.

È ovvio del resto che il "*minimo indispensabile*" varia a seconda del settore di attività del professionista (è diversa la dotazione strumentale di un dentista o di un radiologo rispetto a quella di un avvocato o di un ragioniere).

Alcuni parametri quantitativi utili potrebbero comunque essere i seguenti:

\* costi per i beni strumentali utilizzati. Tanto più bassi sono i costi sostenuti, tanto più facile è \_\_\_\_\_

*Continua*



dimostrare l'esonero dall'IRAP;

- ✘ rapporto tra i costi sostenuti per beni strumentali e i compensi percepiti. Più bassa è la percentuale degli ammortamenti rispetto ai compensi realizzati, più facile è dimostrare l'esonero dall'IRAP;
- ✘ indicatori alla base degli studi di settore. Più alta è la percentuale di resa oraria del professionista rispetto al rapporto tra ammortamento del bene strumentale e valore dello stesso, maggiore è il contributo della prestazione intellettuale e, quindi, più facile è dimostrare l'esonero dall'IRAP.

Non bisogna in ogni caso dimenticare che l'imposta colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

La base imponibile dell'Irap è dunque strutturata in modo da non coincidere, necessariamente, con la somma di retribuzioni, interessi e profitti, i quali rilevano non per il loro effettivo ammontare, ma solo nella misura in cui trovano capienza nel valore aggiunto che si è creato, nei limiti, cioè, in cui tale valore si è prodotto.

Come ancora confermato dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 10777/2013), per l'Irap, a differenza delle imposte dirette, non ha, in conclusione, rilevanza il reddito o il patrimonio in sé, ma lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi.

## Vuoi mostrare il tuo studio nei consulenti amici di Commercialista Telematico?

Se sei nostro **abbonato**

potrai inserire il tuo studio nel nostro database: [clicca qui](#) per inviare la richiesta.

Se sei **interessato al servizio**, scopri tutti i [vantaggi dell'Abbonamento a Commercialista Telematico](#).



**CONSULENTI AMICI**



## La prova contraria alla presunzione di "non operatività" in tema di società di comodo



di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 12829 del 22.05.2017, ha chiarito alcuni rilevanti aspetti in tema di disciplina delle società di comodo.

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale della Campania respingeva l'appello proposto dalla società contribuente.

La CTR osservava in particolare che la società ricorrente non aveva assolto al proprio onere della prova per superare la presunzione legale di "non operatività", derivante dall'art. 30, comma 1, legge 724/1994.

La società proponeva allora ricorso per cassazione, deducendo due motivi.

Con il primo motivo la ricorrente lamentava violazione dell'art. 30, comma 4 bis, legge 724/1994 e dell'art. 41, Cost, poiché la CTR non aveva adeguatamente considerato le ragioni di difesa che proposte a fronte della presunzione legale stabilita dal citato articolo 30.

La censura, secondo i giudici di legittimità, era fondata.

Evidenzia innanzitutto la Corte che «*In materia di società di comodo, i parametri previsti dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, sono fondati sulla correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, spettando, poi, al contribuente fornire la prova contraria e dimostrare l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto*» (cfr Sez. 5, Sentenza n. 21358 del 21/10/2015).

Il giudice di appello, nel caso di specie, non aveva fatto quindi corretta applicazione di tale principio di diritto, negando validità agli argomenti fattuali/probatori proposti dalla società contribuente, con una valutazione del tutto sommaria ed incompleta.

In particolare la CTR non aveva infatti in alcun modo considerato la fase di start up nella quale si trovava ancora la società contribuente.

Ne derivava pertanto la "falsa applicazione" della disposizione antielusiva.

Con il secondo motivo, inoltre, la ricorrente si doleva di un'ulteriore violazione dell'art.30, comma 4 bis, legge 724/1994, poiché la CTR aveva affermato la decisività del mancato raggiungimento dei limiti di "operatività" per un solo anno di imposta.

Questa censura, secondo la Cassazione, era invece infondata.

Pur premesso, infatti, che «*In tema di imposta sul valore aggiunto (IVA), lo "status" di società non operativa risultante dall'applicazione dei parametri previsti dall'art. 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, non è permanente, ma va accertato anno per anno, ben potendo una società essere non operativa in un*

*Continua*

determinato esercizio sociale ed operativa in quello successivo, con la conseguenza, ai fini del divieto di rimborso posto dal comma 45 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che il calcolo effettuato in base ai parametri legislativi relativi alla dichiarazione di un solo anno è insufficiente a dedurre l'assoluta non operatività della società o la sua non operatività per il periodo oggetto della parametrizzazione» (cfr Sez. 5, Sentenza n. 20702 del 01/10/2014), tuttavia, nel caso concreto, la CTR, secondo la Corte, aveva valutato la "non operatività" della società contribuente, non con riferimento ad un'altra annualità fiscale, bensì proprio a quella oggetto della verifica, limitando a ciò il suo giudizio di merito e perciò concretamente attuando il principio di diritto sopra enunciato.

Peraltro, evidenzia ancora la Corte, la massima citata non sta a significare che la verifica della "non operatività" di una società implichi che tale riscontro negativo debba essere necessariamente pluriennale, bensì che tale accertamento "anno per anno", qualora dia esito negativo per un anno, non si estende comunque, per sé solo, ad altre annualità e quindi non implica l'attribuzione "automatica" della natura di "società di comodo" al soggetto verificato.

In altri termini, la giurisprudenza di legittimità è dunque nel senso che l'accertata "non operatività" per un anno rimane limitata a quell'anno e che il test di "operatività" e le relative controprove vanno riferite ad ogni singola annualità fiscale oggetto di verifica.

Tale conclusione, a ben vedere, collide in parte con le indicazioni di prassi.

Si ricorda infatti che il provvedimento direttoriale dell'11 giugno 2012 ha individuato alcune situazioni oggettive, in presenza delle quali è possibile disapplicare automaticamente la disciplina delle società di comodo, senza dover presentare le apposite istanze.

Queste ultime cause di disapplicazione riguardano:

- le società che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- le società che si impegnano a concludere la liquidazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- i periodi d'imposta precedenti all'inizio delle procedure concorsuali;
- le società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
- le società socie di società non in perdita sistematica e di società collegate residenti all'estero;
- le società alle quali è già stata accolta l'istanza in anni precedenti (principio dunque, questo, che sembra collidere con quello ora affermato dalla Corte);
- le società con un MOL positivo;
- le società residenti in territori in stato di emergenza;
- le società agricole;
- le società che fruiscono di regimi agevolativi e che evitano duplicazioni impositive;
- le società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Passando dal particolare al generale, vero è che, probabilmente, si potrebbe ormai anche prendere in considerazione l'opportunità di eliminare l'attuale disciplina normativa, che, applicandosi anche a società che svolgono un'effettiva attività commerciale, ma non superano il test di operatività, ovvero realizzano perdite "sistematiche", sembra configurare una sorta di *minimum tax*.

Per ottenere lo stesso scopo della disciplina basterebbe del resto probabilmente stabilire che, ai fini delle imposte sui redditi, l'attività delle società "di mero godimento" non dà luogo a reddito d'impresa e che l'imposizione debba avvenire nei riguardi dei soci. L'attività di controllo avverrebbe, in tal modo, congiuntamente ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi e non si dovrebbero verificare rilevanti conseguenze in termini di gettito.

Tale abolizione sarebbe oggi resa ancor più semplice a seguito dell'introduzione della norma sull'abuso del diritto.

L'applicazione generalizzata della figura giuridica dell'abuso del diritto in materia tributaria, costituisce infatti ora un argine ben più razionale e sufficiente per prevenire e reprimere i comportamenti che cercano di utilizzare impropriamente la forma societaria per la finalità di conseguimento di vantaggi fiscali indebiti, costituiti per lo più dal riconoscimento della deduzione di costi sostenuti in difetto di inerenza ad un'attività d'impresa e quindi dissimulanti spese private afferenti utilizzi personali a cui si riferiscono, oltre che dalla detrazione IVA non spettante.

Tutta la normativa, con le innumerevoli possibili eccezioni e valutazioni circa la ordinarietà o eccezionalità delle cause che possono provocare la mancata produzione dei ricavi, appare dunque, alla luce dell'impostazione di principio dell'abuso del diritto, inutile e foriera di contrasti e contenziosi.

Anche senza un'abolizione tout court, si dovrebbe peraltro procedere ad una profonda modifica della disciplina in esame, prevedendo, ad esempio la possibilità di modificare i coefficienti previsti per la determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo, al fine di tenere conto dell'andamento negativo del mercato. L'Agenzia delle Entrate ha a tal proposito affermato, nella risposta resa il 30 maggio 2013 ad un'interrogazione parlamentare, che per i "coefficienti di rendimento presuntivo" non è prevista alcuna forma di aggiornamento rimessa all'Amministrazione finanziaria, né alcuna modalità di adeguamento automatico degli stessi, a differenza di quanto avviene, invece, per gli studi di settore. Quindi per un'eventuale rideterminazione al ribasso dei detti coefficienti sarebbero necessarie apposite iniziative normative, che dovrebbero tenere conto anche dei vincoli di finanza pubblica.

In conclusione, al di là dei tecnicismi delle società qualificabili come di comodo e/o non operative, occorre interrogarsi sulla razionalità ed efficienza di una tale disciplina.

Il pragmatismo del legislatore fiscale, chiaramente ispirato a facilitare i controlli con criteri forfetari, si è espresso col ricorso a fattori indicativi, in termini quantitativi, delle attività economiche, facendo riferimento al volume d'affari, che, per evitare la presunzione di ricavi e redditi minimi, deve superare una soglia di valori desunta dall'applicazione di coefficienti percentuali ragguagliati al valore dei beni materiali facenti parte dell'attivo patrimoniale (tanto se costituenti beni del capitale circolante che fisso), impiegati o no nell'attività svolta.

La normativa, così, non ha affrontato e risolto, però, l'argomento centrale che avrebbe potuto orientare verso l'individuazione di abusi della forma societaria rispetto al concreto esercizio dell'attività declinata dall'oggetto sociale, valutando l'esistenza o no di un'attività d'impresa, quale che ne fosse la dimensione in generale e quali che fossero i beni costituenti la sua struttura patrimoniale.

L'eventuale mancanza di un'attività d'impresa avrebbe potuto infatti indurre il legislatore a considerare impropriamente utilizzata la forma societaria ed a ritenerla, perciò stesso, inopponibile all'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza della imputazione per trasparenza dei redditi effettivi o presunti ai relativi soci, da considerare quali partecipanti ad una comunione di godimento.

Le ipotesi di esclusione, come visto, sono del resto oggi le più svariate e denotano un tentativo di sistemazione della disciplina che finisce però per confondere la sua vera *ratio* (contrasto all'uso distorto della forma societaria a fini fiscali) col contrasto all'evasione, che si realizza se i volumi di attività, misurati dai ricavi, sono inferiori a quelli presunti in ragguglio ai beni utilizzati.

Infine si evidenzia come l'intreccio tra la disciplina delle società di comodo e quella sull'uso dei beni sociali da parte dei soci possa generare anche forme di irragionevole duplicazione della tassazione.

Se, infatti, una società non supera il test di operatività e nel contempo concede ai soci dei beni in uso ad un

corrispettivo inferiore a quello di mercato, viene sottoposta a tassazione con attribuzione del reddito in base ai parametri relativi alle varie categorie di beni strumentali e, nel contempo, è sancita l'indeducibilità dei costi relativi ai beni in godimento ai soci, come pure sono tassati i soci per la differenza, in ipotesi positiva, tra i valori di mercato ed i corrispettivi addebitati.

Per quanto le fattispecie siano differenti, quanto meno sotto il profilo della soggettività passiva, che imputa alla società il reddito presunto in materia di società non operative, mentre attribuisce ai soci il reddito presunto derivante dal godimento gratuito, o a corrispettivi incongrui, dei beni sociali, una possibile sovrapposizione delle normative può verificarsi con effetti fiscalmente distorsivi.

L'utilizzo a tappeto della normativa sulle società non operative rischia peraltro di innescare un circuito vizioso, per cui le aziende sono in perdita e con difficoltà di liquidità e vengono anche penalizzate da un'onerosa tassazione imposta a tavolino, slegata da qualunque manifestazione di incremento di ricchezza.

Spesso mettendo in ginocchio le imprese stesse, che non possono neppure compensare i pagamenti delle imposte dovute per la non operatività con il credito Iva riportato a nuovo, che viene congelato.

Se poi la situazione di non operatività dovesse perdurare per un triennio, il credito IVA (anche quello stratificatosi da vecchi periodi "operativi") non si potrà più detrarre neanche verticalmente, IVA da IVA, e si perderà definitivamente.

Su tale ultimo divieto vi sono, del resto, anche non trascurabili dubbi di coerenza con la normativa comunitaria.

Insomma, una disciplina sicuramente da rivedere.



**Acquisto di immobili nuovi e detrazione Irpef del 50% dell'Iva: profili temporali ed incertezze applicative**

di Nicola Forte

La legge di Stabilità del 2016 (legge n. 208/2015) ha previsto una nuova detrazione Irpef pari al 50 per cento dell'Iva pagata per l'acquisto di immobili abitativi nuovi da costruttori. Inizialmente il beneficio era circoscritto agli acquisti di immobili effettuati nel periodo 1° gennaio – 31 dicembre 2016. Successivamente il decreto c.d. Mille proroghe ha esteso la detrazione anche agli acquisti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017. Non sono chiari, però, i rapporti tra le due disposizioni. I contribuenti potrebbero essere incerti se considerare in detrazione alcune delle somme pagate ai costruttori nell'anno 2016.

Le incertezze dovranno essere però superate entro breve in quanto la scelta della detrazione ha un effetto diretto sulla prossima dichiarazione dei redditi del 2017 (periodo di imposta 2016). In questo caso i termini di pagamento scadono il 30 giugno prossimo, ovvero il 31 luglio (il giorno 30 cade di domenica) con l'aggiunta dello 0,40 per cento.

**I profili temporali: i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate**

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, come per gli altri oneri detraibili, si applica il principio di cassa (Circ. n. 20/E del 18 maggio 2016). La disposizione in commento è entrata in vigore dal 1° gennaio 2016. Pertanto la detrazione è subordinata all'avvenuto pagamento dell'Iva nell'anno 2016. Nel caso in cui l'acquirente avesse corrisposto un acconto del prezzo nell'anno 2015, l'Iva corrispondente risulterà indetraibile.

L'Amministrazione finanziaria ha anche precisato che la nuova detrazione è subordinata alla sussistenza di ulteriori condizioni che devono coesistere. Potrebbe non essere sufficiente aver effettuato il pagamento dell'Iva nell'anno 2016 nel caso in cui il contribuente avesse ritardato l'acquisto dell'immobile oltre il 31 dicembre 2016.

In buona sostanza la possibilità di far valere nel 2016 la detrazione Irpef pari al 50 per cento dell'Iva è subordinata alla contestuale sussistenza di due condizioni. In primis l'immobile abitativo, avente tutte le caratteristiche per fruire della detrazione (classe energetica, cessione effettuata da un'impresa costruttrice, etc), deve essere stato acquistato nell'anno 2016. Inoltre il pagamento del tributo deve essere effettuato nel medesimo anno 2016.

In mancanza di un limite temporale per far valere la detrazione, sembra potersi affermare che eventuali pagamenti del prezzo effettuati nell'anno 2017 consentiranno, sia pure nell'anno successivo, di fruire del beneficio fiscale. Ciò a condizione, però, che il contribuente abbia acquistato l'immobile di tipo abitativo nell'anno 2016.

**Il decreto "Mille proroghe": i dubbi applicativi**

In sede di conversione in legge del decreto Mille proroghe è stata prevista la possibilità di fruire della nuova detrazione anche per gli acquisti di immobili effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre dello stesso anno. In pratica l'agevolazione avrà durata biennale.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, come previsto in generale per tutti gli oneri detraibili, deve trovare

*Continua*

applicazione il principio di cassa. La detrazione potrà quindi essere fatta valere nell'anno in cui viene effettuato materialmente il pagamento.

Quando il beneficio era circoscritto ad un solo anno il contribuente avrebbe dovuto effettuare il pagamento nell'anno 2016, ma anche l'immobile avrebbe dovuto essere acquistato nel medesimo anno. L'eventuale ritardo (nel 2017) dell'acquisto dell'immobile avrebbe fatto perdere il beneficio della detrazione. Ora, però, in virtù della proroga, l'agevolazione spetta anche per gli acquisti effettuati oltre il 31 dicembre 2016, purché entro il 31 dicembre del 2017.

E' necessario però comprendere come comportarsi qualora il contribuente abbia pagato in tutto o in parte il prezzo nell'anno 2016 acquistando l'immobile nel successivo anno 2017. In realtà sono possibili due diverse interpretazioni.

Secondo una prima soluzione, aderente al dato letterale della disposizione in esame, il contribuente dovrebbe poter fruire della detrazione. Nell'anno 2016, cioè quando è stato effettuato il pagamento, la disposizione era applicabile essendo entrata in vigore la legge di stabilità del 2016 (già dal 1° gennaio). Inoltre l'immobile è stato acquistato nel 2017, cioè nel secondo anno di applicazione della norma in virtù della proroga. Si applica, però, il principio di cassa e la detrazione può essere fatta valere nell'anno di pagamento.

Tuttavia è possibile individuare alcuni elementi che sembrano condurre più correttamente ad un'interpretazione restrittiva, nel senso di negare il diritto alla detrazione. Se il contribuente ha effettuato il pagamento nell'anno 2016, la detrazione dovrebbe essere fatta valere nel medesimo anno (principio di cassa). Il termine previsto per il versamento delle imposte è il 30 giugno 2017, ovvero il 30 luglio 2017 (prorogato al 31 a causa della festività) con l'aggiunta dello 0,40 per cento. In coincidenza di tali date potrebbe ancora mancare il secondo presupposto necessario al fine di fruire della detrazione, cioè l'acquisto dell'immobile entro il 31 dicembre del 2017. In buona sostanza, quando il contribuente intende far valere la detrazione potrebbe ancora non sapere se acquisterà l'immobile entro il 31 dicembre del 2017. Tale circostanza sembra determinare la perdita del diritto alla detrazione, sulla base di un'interpretazione restrittiva, qualora il contribuente abbia corrisposto l'acconto o il prezzo nel periodo di imposta precedente rispetto a quello di acquisto dell'immobile.

Secondo questa diversa interpretazione la detrazione spetta solo a condizione che il prezzo sia stato corrisposto nel medesimo anno in cui avviene l'acquisto o nell'anno successivo, ma non nell'anno precedente.

In pratica se l'acconto viene corrisposto nel 2015 e l'atto è stipulato nel 2016 non spetta la detrazione. Analogamente se l'acconto è corrisposto nell'anno 2016 e l'acquisto viene effettuato nel 2017 non spetta alcun beneficio. Invece il beneficio spetta laddove il prezzo sia corrisposto (in tutto o in parte) nel 2017 o nel 2018, a condizione che l'immobile sia stato acquistato, rispettivamente, nel 2016 e nell'anno 2017.

E' auspicabile che l'Agenzia delle entrate chiarisca il rapporto tra le due disposizioni, cioè se devono essere lette ed applicate, non come una proroga, ma come una "nuova edizione" dell'agevolazione. L'una o l'altra soluzione determinano un risultato completamente diverso.

## Disciplina fiscale dei redditi derivanti dal “diritto di autore”

di Antonino Pernice

Secondo l'art.53, dpr 917/86 - Testo in vigore dall'1-01-2004 - (Redditi di lavoro autonomo):

“1. Sono **redditi di lavoro autonomo** quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni s'intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle (di impresa o di lavoro dipendente) considerate nel capo VI”.

Sono inoltre **redditi di lavoro autonomo**:

“a) Lettera abrogata dalla Legge 21 Novembre 2000, n.342: **i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società**, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di co.co.co.. Si considerano tali i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita;

b) **i redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno**, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali

.....”

**Gli elementi caratterizzanti** sono l'autonomia (rispetto al lavoro dipendente), intesa come organizzazione della propria attività con mezzi idonei al raggiungimento del risultato (es. beni strumentali, ecc.) e la natura residuale (rispetto all'attività d'impresa).

Sotto il profilo civilistico si fa riferimento al contratto d'opera (art.2222 c.c.) e alla prestazione d'opera intellettuale (art.2230 c.c.), nei quali il soggetto si obbliga, dietro corrispettivo e senza vincolo di subordinazione, ad eseguire un'opera o un servizio nei confronti del committente con lavoro prevalentemente proprio.

### Redditi diversi.

Secondo l'art.67, Dpr 917/86 – Testo in vigore dal 24.04.2014:

“1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o d'impresе commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

.....

l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di

*Continua*

fare, non fare o permettere;

g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, **salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53 (che sono redditi di lavoro autonomo); .....**"

### Tipologie di lavoro autonomo

Sotto il profilo fiscale sono previste tre tipologie di lavoro autonomo:

1. quelli rientranti nell'art.53, 1° comma (quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni esercitate in modo professionale e abituale);
2. **quelli rientranti nell'art.53, 2° comma (altre attività di lavoro autonomo, derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, ecc., esercitate in modo abituale ma non professionale;**
3. quelli rientranti nell'art.67, 1° comma, lett. L) (derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, esercitate in modo non abituale, occasionale e non professionale, che rientra nella categoria dei redditi diversi.

La 1) e la 2) tipologia, caratterizzati dal requisito di abitualità, si distinguono per il carattere della professionalità. La qualificazione di lavoro autonomo non è subordinata all'iscrizione in Albi professionali. È chiaro che alla presenza di iscrizione all'Albo professionale si presume la sussistenza dei requisiti di professionalità e abitualità.

Il requisito di professionalità implica l'esercizio sistematico e organizzato dell'attività.

Il requisito di abitualità implica l'esercizio regolare, stabile cioè non occasionale dell'attività.

L'attività di lavoro autonomo di co.co.co. svolta in modo abituale diventa professionale (con partita Iva) in due casi:

- ✖ quando le collaborazioni sono svolte nell'**esercizio tipico di una professione** (es. l'attività di sindaco di società svolta dal dottore commercialista);
- ✖ quando le collaborazioni sono non tipiche (non rientranti tra i casi elencati nell'art.53, 2° c., dpr 917/86) svolte in forma professionale e abituale (es. l'amm.re di condominio con numerosi incarichi).

I compensi che si riferiscono all'attività di **revisore contabile** sono qualificati in linea generale quali redditi assimilati a quello di lavoro dipendente (art.50, 1° c., lett. c-bis), DPR 917/86) a prescindere dal livello di organizzazione utilizzato.

**Tuttavia, tali compensi sono qualificabili quali reddito di lavoro autonomo (art.53, 1° c. dpr 917/86) se considerati assieme a quelli dell'attività professionale svolta (R.M. n.56/E del 09.01.2012).**

### Determinazione del reddito professionale di lavoro autonomo

La determinazione del reddito dei **professionisti e artisti** avviene in modo analitico, effettuando la differenza tra i componenti percepiti (escluso Iva e Oneri previdenziali a carico dell'erogante) e le spese sostenute nell'anno, nell'esercizio della professione. Cioè, secondo il **principio di cassa**, eseguendo la differenza tra i compensi incassati e le spese effettivamente sostenute nell'anno.

Sono compensi tutti i proventi, inclusa la partecipazione agli utili, derivanti dall'attività professionale, sia in denaro che in natura.

Gli elementi positivi e negativi di reddito sono quelli indicati tassativamente nell'art.54, TUIR. Quindi, ogni altra

*Continua*



voce non espressamente prevista non concorre alla formazione del reddito professionale ma, eventualmente, dà origine a redditi di diversa categoria.

In base all'art.54, Dpr 917/86 – Testo in vigore dal 03.12.2016 – (Determinazione del reddito di lavoro autonomo:

*“1. Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.*

.....

*8. I redditi indicati alla lettera b) dello stesso comma sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni; le partecipazioni agli utili e le indennità di cui alle lettere c), d), ed e) costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta. I redditi indicati alla lettera f) del comma 2 dell'articolo 49 sono costituiti dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese. ....”*

Secondo la Circolare n.58/E del 18.06.2001, anche i redditi derivanti dall'eventuale esercizio di altre attività di lavoro autonomo (es. co.co.co.) dal 01.01.2001 concorrono a formare i compensi del professionista che le esercita nell'ambito della propria attività abituale (es. quelli di sindaco o revisore per i dott. commercialisti).

Inoltre, anche i proventi percepiti da un professionista per la partecipazione a convegni (inerenti argomenti rilevanti nella sua professione) rientrano nell'attività professionale svolta anche se lo stesso svolge anche attività pubblicistica per la quale percepisce diritti d'autore.

### **Contributi previdenziali**

Il contributo previdenziale da versare alle Casse di previdenza ed assistenza di categoria concorre a forma la B.I. Iva, ma è escluso da Irpef e da ritenuta (art.16, D.L. 41/1995, conv. in L.85/95).

Il contributo alla Ge.se. Inps, addebitabile a titolo di rivalsa ai committenti nella misura del 4% (art.1, co.212, L. 662/1996), fa parte della B.I. Iva ed è inoltre soggetto ad Irpef (R.M. n.109 del 11.07.96).

### **Ritenute d'acconto**

I soggetti, esclusi i privati, e, dal 01.01.1998, compresi i professionisti, che pagano compensi di lavoro autonomo, devono effettuare la ritenuta d'acconto del 20% sull'importo corrisposto.

Riguardo alle Certificazioni delle ritenute subite, il professionista non è obbligato ad allegare le certificazioni delle ritenute subite (art.1, 1° c., lett. c), D.L. 330/94, conv. in L.473/94), però ha l'obbligo di conservazione per il termine previsto per l'accertamento (art.3, 3° c., dpr 600/73). Le certificazioni delle ritenute relative all'anno precedente devono essere rilasciata dal sostituto d'imposta entro il 28 febbraio dell'anno in corso.

### **Tipologie di redditi derivanti dalla cessione dei diritti d'autore e determinazione della base imponibile Irpef**

I redditi derivanti dalla cessione dei diritti d'autore possono essere:

- ⊙ redditi di lavoro autonomo se incassati dall'autore persona fisica e a condizione che non costituiscano beni relativi all'impresa (art.53, 2^ c., lett. b), Tuir);

*Continua*



- ⊙ redditi diversi se incassati da persone fisiche diverse dall'autore che non agiscano come imprenditori (art.67, 1<sup>a</sup> c., lett. g), Tuir);
- ⊙ redditi diversi se incassati da enti non commerciali (art.67, 1<sup>a</sup> c., lett. g), Tuir);
- ⊙ redditi d'impresa se conseguiti da imprese commerciali (secondo il principio di competenza) (art.55 Tuir).

Ai fini Irpef, la base imponibile è costituita:

- dal 75% dei proventi incassati dall'autore di età non inferiore a 35 anni. Quindi, con una deduzione forfetaria delle spese del 25% (60% se percepiti dall'autore di età inferiore a 35 anni, con una deduzione forfetaria delle spese del 40%) – art.54, 8<sup>a</sup> c., Tuir;
- dal 75% dei proventi incassati, dalla persona fisica, non imprenditore, che li ha conseguiti a sua volta a titolo oneroso;
- dal 75% dei proventi incassati, dall'ente non commerciale che li ha conseguiti a sua volta a titolo oneroso, nell'esercizio della sua attività;
- dal 100% dei proventi incassati, dalla persona fisica, non imprenditore, che li ha conseguiti a titolo gratuito (per successione-donazione);
- dal 100% dei proventi incassati, da un soggetto imprenditore, che agisce nell'ambito dell'esercizio dell'impresa.

### **Redditi non professionali di lavoro autonomo. In particolare, quelli derivanti da diritti d'autore**

Le altre attività di lavoro autonomo (non professionale o minore) sono quelle elencate nell'art.53, 2<sup>a</sup> c., dpr 917/86:

*“Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:*

*a) LETTERA ABROGATA DALLA L. 21 NOVEMBRE 2000, N.342;*

*b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;*

*.....”*

I redditi derivanti da diritti d'autore sono quelli percepiti dall'autore o inventore per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti, processi, formule ed informazioni relativi al campo industriale, commerciale o scientifico se non sono percepiti nell'esercizio di imprese commerciali.

Tali redditi sono soggetti a ritenuta d'acconto Irpef.

In base all'art.54, 8<sup>a</sup> c., TUIR, il reddito derivante da diritti d'autore è costituito dai proventi in denaro o in natura **percepiti dall'autore persona fisica**, ridotti del 25% (40% se il soggetto percettore ha meno di 35 anni) a titolo di deduzione forfetaria.

### **Compensi dei diritti d'autore percepiti dal commercialista**

Secondo alcuni, il compenso per la pubblicazione di un articolo non andrebbe fatturato perché il diritto d'autore non è riconducibile all'attività professionale, avendo una disciplina particolare.

La disciplina del diritto d'autore ha la sua fonte negli artt.2575-2583 c.c. e nella legge speciale n.633 del 22.04.1941 e succ. modif., la quale stabilisce che l'autore di un'opera dell'ingegno ha il diritto esclusivo di utilizzarla economicamente in ogni forma e modo, secondo quanto stabilito ai sensi dell'art.12 della norma.

Le opere dell'ingegno di "carattere creativo" sono quelle appartenenti alle scienze e alle arti in genere, tutelate dal diritto d'autore che ha per oggetto il modo o la forma di espressione esterna dell'opera e non i contenuti intrinseci di essa, ossia i principi e le idee alla base dell'opera (Circolare Assonime n.30 del 05.04.2002).

Ai **fini fiscali**, il Min. Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III – con la Circolare n.108 del 03.05.1996, ha chiarito che:

*“Nell'ambito della redazione di articoli occorre distinguere:*

- 1. l'ipotesi in cui viene ceduta un'opera dell'ingegno, la cui riproduzione sia tutelata dalle norme sul diritto d'autore (art.2575 c.c. e legge n.633/1941),*
- 2. da quella in cui si instaura un rapporto di collaborazione a giornali e riviste in relazione al quale l'oggetto complessivo della prestazione esula dalla disciplina relativa alla tutela del diritto d'autore, quale, ad esempio, l'ipotesi dei correttori di bozze o delle persone che si limitano a fornire alla redazione del giornale notizie utili per la redazione dell'articolo, con conseguenti riflessi sostanziali sulla diversa disciplina fiscale applicabile al rapporto.”*

L'A.F. ha chiarito che anche la redazione di articoli su **giornali e riviste** costituisce diritto d'autore, operando però un distinguo:

- la redazione di articoli in totale autonomia è tutelata dalla legge sul diritto d'autore e ad essa si applica la disciplina fiscale propria della cessione di un'opera d'ingegno;
- l'attività di semplice correzione di bozze o di predisposizione di notizie utili alla redazione di articoli rientra nell'ambito dei rapporti di collaborazione, con conseguenti riflessi sostanziali sulla diversa disciplina fiscale applicabile al rapporto.

E' soltanto nella prima ipotesi che il reddito derivante dalla redazione di articoli elaborati dall'autore può essere considerato rientrante tra i redditi di cui all'art. 49 (ora 53), co.2, lett.b), del TUIR, mentre gli altri casi rientrano tra i redditi di cui all'art.49 (ora 53), co.2, lett.a) (LETTERA ABROGATA DALLA L. 21 NOVEMBRE 2000, N.342), la quale prevedeva che

*“2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:*

a) i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Si considerano tali i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita”.

Secondo alcuni, laddove un soggetto svolga con partita IVA un'attività professionale e, ad esempio, percepisca delle somme a titolo di diritto d'autore per la realizzazione di un libro ovvero per la pubblicazione di articoli su giornali e riviste, queste **debbono essere ricondotte nell'alveo dei compensi derivanti dall'attività professionale**, laddove il loro contenuto sia riconducibile alle competenze tecniche della professione.

E che, dunque, un commercialista che scriva di “fisco” o un avvocato che scriva di “diritto” debbano emettere regolare parcella, esclusa da IVA, ma ricomprendere l'incasso tra i compensi professionali di cui al “quadro RE”.

**È da ritenersi che la stesura di articoli e di libri sia riconducibile alla libertà di pensiero costituzionalmente garantita e come tale non è riferibile all'attività professionale.**

Infatti, l'ordinamento professionale dei commercialisti, avvocati e medici, ad esempio, non prevede per gli iscritti

*Continua*



di svolgere l'attività di redazione articoli e libri.

Un dubbio può esserci per l'attività di giornalista che scrive articoli per professione.

Bisogna considerare che la legge, con l'art.54, 8<sup>a</sup> c., Tuir, prevede che i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di cui all'art.53, 2<sup>a</sup> c., lettera b), Tuir, sono costituiti dall'ammontare dei proventi percepiti nel periodo di imposta, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni.

Pertanto, è da ritenersi che i compensi per diritti d'autore percepiti dai commercialisti non sono riconducibili ai ricavi professionali (dove la base imponibile Irpef è determinata in modo analitico dalla differenza costi e ricavi), perchè rientrano nella disciplina del citato art.53, 2<sup>a</sup> c., lett. b), Tuir, e come tali vanno indicati in Unico – Quadro RL.

### Compensi per diritti d'autore in mod. Redditi—Istruzioni del quadro RL - Altri redditi

2. QUADRO RL – Altri redditi - Sezione III – riservata agli Altri redditi di lavoro autonomo indicati nel comma 2 dell'art. 53 del TUIR.

Tabella di raccordo tra certificazione unica 2016—lavoro autonomo, quadro D del Mod. 730/2016 e quadro RL di UNICO 2016—Sezione I-A.

“ .....

SEZIONE III – Redditi derivanti da attività assimilate al lavoro autonomo.

In questa sezione vanno dichiarati gli Altri redditi di lavoro autonomo indicati nel 2<sup>a</sup> c., dell'art. 53 del TUIR. Per i redditi indicati in questa sezione spetta una detrazione dall'imposta lorda che sarà determinata, se spettante, nel quadro RN del FASCICOLO 1.

Nel rigo RL25, indicare i proventi lordi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno e di invenzioni industriali e simili da parte dell'autore o inventore, vale a dire i compensi, compresi i canoni, relativi alla cessione di opere e invenzioni, tutelate dalle norme sul diritto d'autore, conseguiti anche in via occasionale (brevetti, disegni e modelli ornamentali e di utilità, know-how, articoli per riviste o Prospetto per i compensi ed altre somme derivanti da attività sportive dilettantistiche e da collaborazioni in cori, bande e filodrammatiche rese da direttori e collaboratori tecnici ....

.....

Nel rigo RL28, indicare il totale dei compensi, indennità, proventi e redditi, sommando gli importi da rigo RL25 a rigo RL27. Deduzioni forfetarie delle spese di produzione dei compensi e dei proventi di cui ai righe RL25 e RL26

Nel rigo RL29, indicare la somma delle seguenti deduzioni forfetarie: 25%, ovvero il 40% se i compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore ai 35 anni, dei proventi di rigo RL25; .....

Totale netto compensi, proventi e redditi.

Nel rigo RL30, indicare la differenza tra l'importo di rigo RL28 e quello di rigo RL29. Sommare l'importo di rigo RL30 agli altri redditi dichiarati ai fini dell'Irpef e riportare il totale al rigo RN1, colonna 5, del quadro RN.

Ritenute d'acconto. Nel rigo RL31, indicare l'ammontare delle ritenute d'acconto (comprese quelle eventualmente sospese) sui compensi e redditi dichiarati in questa Sezione da riportare, sommato alle altre ritenute, al rigo RN33 , colonna 4, del quadro RN.”

## Disciplina ai fini IVA

L'art.3, Dpr 633/72 (Prestazioni di servizi) – Testo in vigore dal 13.12.2014, prevede:

*“co.1. Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Costituiscono prestazioni di servizi a titolo oneroso quelle effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o per altre finalita' estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione.*

*co.2. Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: ...; 2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonche' le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;*

...

*co.4. Non sono considerate prestazioni di servizi:*

*a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai numeri 5) e 6) dell'art. 2 della legge 22 aprile 1941, n. 633, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale (5) i disegni e le opere dell'architettura; 6) le opere dell'arte cinematografica, muta o sonora, sempreché non si tratti di semplice documentazione protetta ai sensi delle norme del capo quinto del titolo secondo).”*

Pertanto, le cessioni dei diritti d'autore sono operazioni **oggettivamente non soggette ad Iva**, per mancanza dei presupposti del tributo (art.3, 4<sup>a</sup> c., Dpr 633/72).

**Redditi 2017 PF: detrazione canoni di leasing per acquisto abitazione principale**di **Giovanna Greco**

A partire dalla dichiarazione dei redditi 2017 sarà possibile detrarre il 19% dei canoni di leasing corrisposti per l'acquisto dell'abitazione principale.

L'acquisto della **prima casa in leasing** diventa uno strumento alternativo alla stipula del mutuo ipotecario, ed è particolarmente conveniente per i giovani di **età inferiore a 35 anni**. La detrazione riguarda in modo particolare i canoni ed i relativi oneri accessori derivanti da contratti di locazione finanziaria su unità immobiliari, anche da costruire, da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla consegna, sostenuti da contribuenti con un **reddito complessivo non superiore ad euro 55.000** all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria che non siano titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa.

Come evidenziato nel documento emanato dal Consiglio Nazionale del Notariato in data 29 gennaio 2016, per "abitazione principale" si deve fare riferimento alla stessa nozione utilizzata nell'ambito del Tuir, e più precisamente a quella risultante dalla lett. b) dell'articolo 15, comma 1, nonché dall'articolo 10, comma 3-bis, D.P.R. 917/1986; quindi, «*per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica che la possiede ... o i suoi familiari dimorano abitualmente*».

La legge di Stabilità 2016, ai commi da 76 a 84 dell'art. 1, enuncia le norme civilistiche e fiscali da applicare per l'acquisto della casa da adibire ad abitazione principale con il leasing. In modo particolare i commi da 82 a 84 della Legge n. 208/2015 hanno introdotto nell'ambito dell'articolo 15, comma 1, del TUIR le nuove lett. 1 sexies 1 e i-sexies.2 le quali prevedono che:

- i canoni ed i relativi oneri accessori, per un importo non superiore ad euro 8.000, e il costo di acquisto a fronte dell'esercizio dell'opzione finale, per un importo non superiore ad euro 20.000 derivanti da contratti di locazione finanziaria su unità immobiliari, anche da costruire, da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla consegna possono beneficiare della detrazione Irpef del 19% se sostenute da contribuenti con un'età inferiore a 35 anni e un reddito complessivo non superiore ad euro 55.000 all'atto della stipula del contratto;
- i medesimi limiti di spesa sono ridotti al 50% se il soggetto invece ha un'età pari o superiore a 35 anni.

L' art. 1 comma 76 della legge di stabilità 2016 stabilisce che con il contratto di locazione finanziaria di immobile da adibire ad abitazione principale:

- ✖ I concedenti (Le banche o gli intermediari finanziari) acquistano o fanno costruire la casa e la mettono a disposizione dell'utilizzatore dietro pagamento di un canone di locazione e con facoltà di riscatto al termine del periodo prestabilito.
- ✖ L'utilizzatore (il soggetto con età inferiore a 35 anni e con un reddito non superiore a 55 mila euro), può beneficiare della detrazione del 19% sui canoni e i relativi oneri accessori, per un importo non superiore a 8.000 euro, e sul prezzo di riscatto per un importo non superiore a 20.000 euro. Se invece l'età dell'utilizzatore supera i 35 anni la detrazione è ridotta alla metà.

[Continua](#)

Rispetto all'attuale limite di detrazione degli interessi passivi di 4000 euro, per i giovani di età inferiore a 35 anni il vantaggio è evidente; la detrazione oltre ad essere di ammontare doppio rispetto all'attuale, riguarda tutto l'ammontare dei canoni e non solo degli interessi, ed è ammessa anche sul prezzo di riscatto. L'utilizzatore si assume tutti i rischi dell'utilizzo del bene, e può, al verificarsi di determinate condizioni chiedere la sospensione del pagamento dei canoni. Qualora l'utilizzatore non paghi i canoni, il contratto viene risolto e la banca o l'intermediario finanziario realizza con la vendita o altro mezzo, il valore del bene per ristorarsi dei canoni non riscossi, di quelli ancora da scadere attualizzati e del prezzo di riscatto. L'eventuale eccedenza spetta all'utilizzatore. Inoltre, la norma prevede le condizioni alle quali l'utilizzatore può richiedere la ripresa del pagamento dei canoni, la rinegoziazione delle condizioni del contratto e con riguardo al concedente le azioni che può intraprendere per ottenere il rilascio dell'immobile.

Ai **fini del riconoscimento** della detrazione in esame è necessario conservare:

- ⊙ copia del contratto di leasing dal quale risulti che lo stesso è stato stipulato per l'acquisto costruzione dell'abitazione principale;
- ⊙ quietanze di pagamento dei canoni di leasing/oneri accessori/quote di rivalutazione;
- ⊙ copia dell'atto di compravendita dell'immobile/oneri correlati (ad esempio, spese relative al contratto di compravendita redatto dal notaio) in caso di riscatto. Il contribuente deve inoltre attestare l'utilizzo dell'immobile quale abitazione principale, tramite risultanze dei registri anagrafici o autocertificazione.

In merito ai requisiti degli acquirenti alcuni chiarimenti sono stati forniti nella Circolare ADE n.27/e del 2016, nella quale è stato precisato che sia il requisito anagrafico sia quello reddituale rilevano solo al momento della stipula del contratto.

Ai fini reddituali l'Agenzia ha chiarito che tale condizione (limite di euro 55.000 di reddito complessivo) "non è richiesta per l'intera durata del contratto di locazione finanziaria e, quindi, l'agevolazione può essere fruita anche se nel corso di vigenza del contratto il conduttore risulti titolare di un maggior reddito". Ai fini della verifica reddituale deve essere assunto il reddito complessivo come definito ai sensi dell'articolo 8 del Tuir.

Ai fini anagrafici l'Agenzia ha precisato che il dettato normativo prevede che l'importo massimo su cui calcolare la detrazione in parola è diverso in relazione all'età. In particolare:

- per i giovani che alla data di stipula del contratto non hanno compiuto i 35 anni, la detrazione è riconosciuta su un importo massimo di canoni e oneri accessori che annualmente non può eccedere 8.000 euro e su un importo massimo del prezzo di riscatto dell'immobile di 20.000 euro;
- per i soggetti che compiono 35 anni alla data di stipula del contratto o di età superiore ai 35 anni, le stesse detrazioni sono riconosciute in ragione della metà degli importi sopraindicati e, dunque, 4.000 euro per i canoni e oneri accessori e 10.000 euro per il prezzo di riscatto.

In merito poi agli importi che possono essere portati in detrazione la stessa **Circolare ADE n.27/e del 2016** ha chiarito che l'agevolazione è riconosciuta sui "**canoni e i relativi oneri accessori**" pattuiti nel contratto di leasing abitativo (compresi quindi i costi di stipula del contratto di leasing) ed è subordinata **all'effettivo pagamento** degli stessi da parte dell'utilizzatore, che deve essere attestato dall'ente concedente. Con riferimento invece agli oneri accessori viene precisato che non sono detraibili:

- gli oneri sostenuti per l'eventuale stipula di contratti di assicurazione sugli immobili;
- gli eventuali costi di intermediazione sostenuti dalla parte concedente il finanziamento, per l'individuazione ed il reperimento dell'immobile richiesto dalla parte conduttrice, ribaltati sulla stessa.

Per quanto riguarda la durata dell'agevolazione, il comma 84 della Legge 208/2015 stabilisce che le previsioni

[Continua](#)

relative alle detrazioni in esame trovano applicazione dal 1 gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2020. Quindi la stipula del contratto di locazione finanziaria entro il 31 dicembre 2020 comporta il diritto del contribuente alla detrazione Irpef per i relativi oneri anche se sostenuti nei periodi di imposta successivi a tale data.

Vengono previste agevolazioni anche per le imposte indirette, ipotecarie e catastali per l'acquisto dell'abitazione in leasing:

- ✘ **Imposta di registro nella misura fissa dell'1,5%** per gli atti di trasferimento in favore delle banche, nel caso l'abitazione rispetti le condizioni per essere considerata prima casa, imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Se invece l'acquisto da parte della banca è effettuato da una impresa costruttrice e quindi soggetto a iva le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono applicate in misura fissa. Anche per l'utilizzatore vengono previste agevolazioni sempre dello stesso tipo: applicazione delle imposte in misura fissa all'atto del riscatto e imposta di registro dell'1,5% nel caso di cessione del contratto di locazione quando vi sono le condizioni per la prima casa.
- ✘ **Imposta di registro nella misura fissa 9%** quando non si verificano le condizioni per la prima casa.

Il Modello Redditi PF 2017 accoglie nel quadro RP. Sezione I, il nuovo rigo RP14: - nel quale indicare la detrazione IRPEF i canoni di locazione e il prezzo di riscatto per immobili da adibire ad abitazione principale acquistati tramite contratti di leasing. Nel nuovo rigo RP14 si deve indicare:

- 🕒 colonna 1 - la data di stipula del contratto di locazione finanziaria dell'immobile da adibire ad abitazione principale;
- 🕒 colonna 2 - il numero di anni per cui si fruisce dell'agevolazione. Per il periodo d'imposta 2016 si deve indicare 1;
- 🕒 colonna 3 - l'ammontare dei canoni di leasing corrisposti nel 2016;
- 🕒 colonna 4 - l'importo del prezzo di riscatto pagato nel 2016 per acquistare la proprietà dell'immobile da adibire ad abitazione principale oggetto del contratto di locazione finanziaria.


**Calcolo entità deducibile delle spese di rappresentanza per imprese non finanziarie**


di Giancarlo Modolo

**INDIVIDUAZIONE DEL TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE CARATTERISTICA**

<i>Conto economico</i>		<i>ammontare</i>	<i>Rifer.</i>
A1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€	[A]
A5	Altri ricavi e proventi	€	[B]
Totale ricavi e proventi della gestione caratteristica		€	[C] = [A]+[B]

**OPERATIVITÀ DEI LIMITI DI DEDUCIBILITÀ AI FINI FISCALI**

Regola -> Le spese di rappresentanza si devono considerare ammesse in deduzione, se inerenti, nel limite massimo da commisurare all'entità dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dall'adempimento dichiarativo inerente al medesimo periodo d'imposta nei limiti pari a:

fino a € 10.000,00  
 per la parte eccedente € 10.000,00 e fino a € 50.000,00  
 per la parte eccedente € 50.000,00

1,50%  
 0,60%  
 0,40%

**PERCENTUALI APPLICABILI AL TOTALE DEI RICAVI E DEI PROVENTI DELLA GESTIONE CARATTERISTICA**

<i>Descrizione</i>			<i>ammontare</i>	<i>Rifer.</i>
Totale ricavi e proventi della gestione caratteristica			€	[C]
<i>Scaglioni</i>	<i>Suddivisione entità di [C]</i>	<i>% da applicare</i>	<i>Importo calcolato per scaglioni</i>	<i>Rifer.</i>
Ricavi e proventi fino a € 10.000.000	€	1,50%	€	[D]
Ricavi e proventi da € 10.000.001 fino a € 50.000.000	€	0,60%	€	[E]
Ricavi e proventi da € 50.000.001	€	0,40%	€	[F]
<b>Entità massima deducibile di spese di rappresentanza</b>			€	<b>[G] = [D]+[E]+[F]</b>

Continua



## DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO COMPLESSIVO DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Descrizione operazioni	Importi	Rifer.
Ammontare delle spese di rappresentanza risultanti da conto economico <i>compreso</i> il 75% delle spese di vitto e alloggio qualificabili spese di rappresentanza;	€	
<i>escluse</i> le eventuali spese di vitto e alloggio che risultano sostenute per i clienti, non qualificabili come spese di rappresentanza	€	
<i>uguale:</i> sub-totale	€	
<i>più:</i> Spese per omaggi di valore unitario inferiore a € 50,00 (deducibili 100%)	€	[H]
<i>uguale:</i> <b>Ammontare complessivo delle spese di rappresentanza da rettificare negli eventuali limiti di deducibilità</b>	€	[I]
	-----	
	€	[L]

## DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO COMPLESSIVO NON DEDUCIBILE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Descrizione operazioni	Importi	Rifer.
Ammontare complessivo delle spese di rappresentanza da rettificare negli eventuali limiti di deducibilità	€	[L]
<i>meno:</i> Entità massima deducibile di spese di rappresentanza	€	[G] se [L] maggiore
<i>uguale:</i> <b>Spese di rappresentanza non deducibili (se l'entità di spese sostenute risultano superiori ai limiti calcolati di deducibilità)</b>	€	[I] = [L]-[G]

**Individuazione dell'Ace - aiuto alla crescita economica inerente al modello redditi 2017 SC**

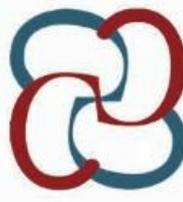
 di Giancarlo Modolo

**DETERMINAZIONE DELL'INCREMENTO NETTO RILEVANTE AI FINI ACE**

<i>Operazione</i>	<i>data</i>	<i>Importo dell'operazione</i>	<i>Entità operativa ai fini Ace</i>
Accantonamento a riserva disponibile dell'utile: esercizio sociale/periodo d'imposta 2010 esercizio sociale/periodo d'imposta 2011 esercizio sociale/periodo d'imposta 2012 esercizio sociale/periodo d'imposta 2013 esercizio sociale/periodo d'imposta 2014 esercizio sociale/periodo d'imposta 2015 <i>[ai fini Ace rilevano dall'inizio del periodo]</i>		€ € € € € € €	€ € € € € € €
Conferimento in denaro: posto in essere in data -> posto in essere in data -> <i>[ai fini Ace rilevano dalla data di esecuzione]</i>		€ € € € € € € €	€ € € € € € € €
Versamento soci un conto capitale: posto in essere in data -> posto in essere in data -> <i>[ai fini Ace rilevano dalla data di esecuzione]</i>		€ € € € € € €	€ € € € € € €
<b>Incremento rilevante ai fini Ace</b>		<b>[A]</b>	€
Attribuzione ai soci a qualsiasi titolo: posto in essere in data -> posto in essere in data -> <i>[ai fini Ace rilevano dall'inizio dell'esercizio]</i>		€ € € € € € €	€ € € € € € €
<b>Decremento rilevante ai fini Ace</b>		<b>[B]</b>	€

Continua

<b>Incremento netto rilevante ai fini Ace</b>	<b>[C] = [A - B]</b>	€
<b>Entità massima dell'Ace per l'anno 2016</b>	<b>[D] = [4,75% di C]</b>	€
<b>Valore del patrimonio netto (incluso utile esercizio 2016)</b>	<b>[E]</b>	€
<b>CALCOLI PROCEDURALI NELL'AMBITO DEL LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO</b>		
Ammontare Ace effettivo di competenza del periodo d'imposta deve essere individuato applicando il <i>rendimento nozionale</i> [per anno 2016: 4,75%] sul minore importo tra l'incremento netto rilevante [C] e quello del patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio [E] e, quindi: <b>Ace effettivo per il periodo imposta 2016:</b> 4,75% di € ..... [minore tra C e E]		[F]
<i>più:</i>		
<b>Ecceденza Ace rilevata nel precedente periodo d'imposta</b> (da rigo RS 113, col. 15 del modello Unico SC 2016 per incapacienza)	<b>[G]</b>	€
<i>uguale</i>		
<b>Detassazione riguardante modello Redditi 2017 SC</b>	<b>[H] = [F + G]</b>	€
<b>CALCOLI PROCEDURALI NELL'AMBITO DEL LIMITE DEL REDDITO</b>		
L'agevolazione Ace si rende operativa nei limiti di una variazione fino al raggiungimento del limite rappresentato dal reddito complessivo dichiarato, in modo da non far risultare chiudere con una perdita fiscale per effetto della medesima, per cui: <b>Reddito complessivo dichiarato</b>		[I]
<i>e:</i>		
<b>Ace utilizzabile nel 2016</b> (entità pari al reddito complessivo, se inferiore all'Ace effettivo e, quindi, importo minore tra H e I)	<b>[L]</b>	€
Oppure, In presenza di perdita d'esercizio o di un'entità di reddito complessivo non capiente, la maggiorazione Ace è riportabile negli esercizi successivi, fino a capienza del reddito dichiarato, in misura pari alla quota non dedotta nel periodo di imposta 2016: <b>Ecceденza Ace riportabile negli esercizi successivi</b> (Ace complessiva - Ace utilizzabile nel 2016)		[M] = [H - L]
		€

 **contabile**  
**telematico**  
software



**CAMBIA PROGRAMMA  
UNA VOLTA PER TUTTE**



## Mod. Redditi 2017: Contributi minori

di Giancarlo Modolo

## Contribuenti minori

### Regime forfetario

Il regime forfetario rappresenta dall'1.1.2016, il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dal comma 54 della L. 190/2014 e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57 della L. 190/2014.

Circ. n. 6/E  
del 2015

a differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio, che dopo si analizzerà, possono accedere al regime forfetario, i soggetti già in attività.

### Reddito imponibile e aliquota applicabile

Nel regime in esame i ricavi ed i compensi vengono imputati al periodo d'imposta sulla base del cd. "principio di cassa",

in considerazione del momento di effettiva percezione del ricavo o compenso: tale criterio, pertanto, si applica tanto in caso di reddito derivante dall'esercizio di arti o professione, quanto in caso di reddito d'impresa.

I soggetti che hanno aderito al regime forfetario e che hanno conseguito ricavi inferiori a quelli esposti nella tabella prevista e in relazione al codice attività, applicano una specifica aliquota d'imposta sostitutiva delle imposte su redditi IVA e IRAP.

## Contribuenti minori

### Reddito imponibile e aliquota applicabile

**Per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata, e per i quattro anni successivi -> il reddito determinato viene assoggettato a imposta sostitutiva in misura ridotta, con aliquota del 5% a condizione che:**

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54;
- diversamente dai casi appena elencati l'imposta sostitutiva è fissata nella misura del 15%.

Continua

## Contribuenti minori

### Compilazione del Mod. Redditi/2017 e calcolo del reddito

I soggetti che hanno aderito, a far data dal 1.1.2016 (o date successive in caso di apertura di P. IVA in corso d'anno) sono chiamati a compilare il Mod. Redditi/2017, in particolare devono compilare il quadro LM – sezione II, denominata: “il Regime forfetario Determinazione del reddito”.

SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito	Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)		Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57)		Nuova attività (art.1, comma 65)	
	1	2	3	4	5	6
LM21						
LM22	Codice attività	Coefficiente redditività	Recupero Tremonti-ter	Componenti positivi	Reddito per attività	
LM23	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM24	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM25	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM26	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM27	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM28	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM29	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM30	1	2 % (di cui 3	4	5	6	
LM34	Reddito lordo		1	2	3	
LM35	Contributi previdenziali e assistenziali					
LM36	Reddito netto					
LM37	Perdite pregresse		1	2	3	
LM38	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva					
LM39	Imposta sostitutiva					

## Contribuenti minori

### Passaggio da un regime all'altro

scelta volontaria

Tipologia di passaggio	Accorgimenti e controlli
<b>Permanenza nel regime di vantaggio</b>	Se il contribuente ha rispettato i requisiti di permanenza non è necessario alcun controllo particolare, si può continuare l'adozione di detto regime, mantenendo comunque monitorati i parametri di permanenza.
<b>Accesso al regime forfetario</b>	Occorre verificare se il contribuente in regime di vantaggio che vuole adottare il regime forfetario ha i requisiti richiesti da detto regime forfetario medesimo.
<b>Accesso ed applicare il regime ordinario</b>	La scelta può essere operata liberamente indipendentemente dal fatto che il contribuente in regime di vantaggio presenti o meno i requisiti per accedere al regime forfetario. Non è necessario alcun controllo particolare poiché l'accesso al regime ordinario è libero.

## Contribuenti minori

### Passaggio da un regime all'altro

DA REGIME DI VANTAGGIO...	... A REGIME FORFETARIO	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Superamento del volume d'affari di euro 30.000	<p>Il superamento del limite di euro 30.000 del volume d'affari potrebbe essere una causa d'impedimento di passaggio al regime forfetario per il fatto che al fine di accedere ad esso è necessario avere avuto ricavi o compensi non superiori a determinati limiti, diversificati in base al codice ATECO, che contraddistingue l'attività esercitata.</p> <p>→ Se il contribuente ha superato detto limite, il volume d'affari conseguito potrebbe non essere compatibile con uno di quelli di cui alla tabella allegata alla L. 190/2014 (riportata anche al termine della tabella).</p>	<p>Confrontare il volume d'affari conseguito dal contribuente in regime di vantaggio nel 2016 con quelli della tabella di seguito riportata per la verifica dell'accesso al regime forfetario.</p> <p><b>ATTENZIONE</b></p> <p>Se il superamento del volume d'affari è il parametro violato e che impone la fuoriuscita dal regime di vantaggio, accertarsi che: se lo stesso è stato superato di più del 50% (euro 45.000) sarà necessario passare unicamente il regime ordinario avendo cura di assoggettare ad IVA tutte le operazioni attive e passive poste in essere già nell'anno 2016.</p>

## Contribuenti minori

### Passaggio da un regime all'altro

DA REGIME DI VANTAGGIO...	... A REGIME FORFETARIO	CONTROLLI DA EFFETTUARE
Superamento del volume d'affari di euro 30.000	<p>Il superamento del limite di euro 30.000 del volume d'affari potrebbe essere una causa d'impedimento di passaggio al regime forfetario per il fatto che al fine di accedere ad esso è necessario avere avuto ricavi o compensi non superiori a determinati limiti, diversificati in base al codice ATECO, che contraddistingue l'attività esercitata.</p> <p>→ Se il contribuente ha superato detto limite, il volume d'affari conseguito potrebbe non essere compatibile con uno di quelli di cui alla tabella allegata alla L. 190/2014 (riportata anche al termine della tabella).</p>	<p>Confrontare il volume d'affari conseguito dal contribuente in regime di vantaggio nel 2016 con quelli della tabella di seguito riportata per la verifica dell'accesso al regime forfetario.</p> <p><b>ATTENZIONE</b></p> <p>Se il superamento del volume d'affari è il parametro violato e che impone la fuoriuscita dal regime di vantaggio, accertarsi che: se lo stesso è stato superato di più del 50% (euro 45.000) sarà necessario passare unicamente il regime ordinario avendo cura di assoggettare ad IVA tutte le operazioni attive e passive poste in essere già nell'anno 2016.</p>

## Contribuenti minori

### Tabella di raccordo

Regime di vantaggio – superamento del volume dei ricavi	Accesso al regime forfetario	Accesso al regime ordinario
Volume d'affari 2016 con contemporaneo: <ul style="list-style-type: none"> <li>superamento del limite di 30.000 euro ma entro il limite di 45.000;</li> <li>non superamento dei limiti previsti per l'accesso al regime forfetario.</li> </ul>	Possibile	Possibile
Volume d'affari 2016 con contemporaneo: <ul style="list-style-type: none"> <li>superamento del limite di 30.000 euro ma entro il limite di 45.000;</li> <li>superamento dei limiti previsti per l'accesso al regime forfetario.</li> </ul>	Non possibile	Obbligatorio
Volume d'affari 2016 con superamento del limite di 30.000 euro e oltre il limite di 45.000 (< euro 50.000).	Possibile se il codice Ateco prevede un volume d'affari compreso fra i 45.000 euro ed il limite indicato in tabella	Possibile
Volume d'affari 2016 con superamento del limite di 30.000 euro e oltre il limite di 45.000 (> euro 50.000).	Non possibile	Obbligatorio

## Contribuenti minori

### Obblighi nel Modello Redditi PF/2017

L'obbligo informativo di cui al comma 73 Legge 190/2014, con riferimento ai soggetti che operavano nel regime forfetario nel periodo d'imposta 2016, è assolto con la compilazione del Quadro RS del Modello Redditi PF/2017 dai righi RS374 a RS381. In particolare:

Modello Redditi PF/2017	
Righi	Chi
<b>Da RS374 a RS378</b>	Obbligo per i contribuenti forfetari esercenti attività d'impresa, di indicare cumulativamente, alcune informazioni afferenti le attività di impresa esercitate.
<b>Da RS379 a RS381</b>	Obbligo per i contribuenti forfetari esercenti attività di lavoro autonomo di indicare cumulativamente, alcune informazioni afferenti le attività di lavoro autonomo esercitate.

## Contribuenti minori

### Esercenti attività d'impresa

Per gli esercenti l'attività d'impresa in regime forfettario l'obbligo informativo riguarda i seguenti dati:

Esercenti attività d'impresa (Modello Redditi PF/2017)		
Rigo	Informazione	Contenuto
RS374	N° complessivo delle giornate retribuite nel 2016	Riportare in n° complessivo di giornate retribuite (a terzi) dal contribuente forfettario nel 2016 relative a: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ lavoratori dipendenti che svolgono attività a tempo pieno anche se assunti con contratto di inserimento, ai dipendenti con contratto a termine e ai lavoranti a domicilio desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al periodo d'imposta 2016;</li> <li>▪ personale con contratto di somministrazione di lavoro, determinato dividendo per 8 il numero complessivo di ore ordinarie lavorate nel corso del periodo d'imposta 2016, desumibile dalle fatture rilasciate dalle agenzie di somministrazione;</li> </ul>

## Contribuenti minori

### Esercenti attività d'impresa

Per gli esercenti l'attività d'impresa in regime forfettario l'obbligo informativo riguarda i seguenti dati:

Esercenti attività d'impresa (Modello Redditi PF/2017)		
Rigo	Informazione	Contenuto
RS374	N° complessivo delle giornate retribuite nel 2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo parziale, con contratto di lavoro intermittente o con contratto di lavoro ripartito, conformemente a quanto comunicato all'Ente Previdenziale relativamente al periodo d'imposta 2016 (il numero delle giornate retribuite deve essere determinato moltiplicando per sei e dividendo per cento il numero complessivo delle settimane utili per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche);</li> </ul>

*Continua*

## Contribuenti minori

### Esercenti attività d'impresa

Per gli esercenti l'attività d'impresa in regime forfettario l'obbligo informativo riguarda i seguenti dati:

Esercenti attività d'impresa (Modello Redditi PF/2017)		
Rigo	Informazione	Contenuto
RS374	N° complessivo delle giornate retribuite nel 2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>apprendisti che svolgono attività nell'impresa, desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al periodo d'imposta 2016 (nel caso di apprendisti con contratto a tempo parziale, tale numero deve essere determinato moltiplicando per sei e dividendo per cento il numero complessivo delle settimane utili comunicate nel periodo d'imposta per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche).</li> </ul>
RS375	Mezzi di trasporto /veicoli utilizzati nell'attività	Riportare il numero complessivo di mezzi di trasporto/veicoli posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività alla data di chiusura del periodo d'imposta (ossia al 31/12/2016).

## Contribuenti minori

### Esercenti attività d'impresa

Per gli esercenti l'attività d'impresa in regime forfettario l'obbligo informativo riguarda i seguenti dati:

Esercenti attività d'impresa (Modello Redditi PF/2017)		
Rigo	Informazione	Contenuto
RS376	Costi approvvigionamento	Indicare l'ammontare del costo sostenuto, nel 2016, per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci, inclusi gli oneri accessori di diretta imputazione e le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa (compresi i costi per servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi).
RS377	Costo per il godimento di beni di terzi	Riportare i costi, sostenuti nel 2016, per il godimento di beni di terzi tra i quali: <ul style="list-style-type: none"> <li>canoni di locazione finanziaria e non finanziaria derivanti dall'utilizzo di beni immobili, beni mobili e concessioni;</li> <li>canoni di noleggio;</li> <li>canoni d'affitto d'azienda;</li> <li>royalties.</li> </ul>
RS378	Acquisti carburante	Indicare l'ammontare complessivo delle spese sostenute nel 2016 per gli acquisti di carburante per autotrazione.

**Mod. Redditi 2017: Riapertura Voluntary disclosure**

di Giancarlo Modolo

**Riapertura *voluntary disclosure***

Con l'art. 7 del D.L. 193/2016 è stata prorogata la procedura di *voluntary disclosure* introdotta dalla L. 186/2014.

Specificamente, sussiste la possibilità di procedere a presentare istanza di adesione alla nuova collaborazione volontaria entro il prossimo 31 luglio 2017 ed integrare le dichiarazioni presentate entro il 30 settembre 2017.

Soggetti ammessi alla nuova procedura di collaborazione volontaria



Procedura di *voluntary disclosure* per regolarizzazione investimenti illecitamente detenuti all'estero riguarda i soggetti residenti tenuti al monitoraggio fiscale con il quadro RW, è cioè:

- le persone fisiche;
- le società semplici e i soggetti ad esse equiparati;
- gli enti non commerciali (compresi i *trust* residenti).

**Riapertura *voluntary disclosure* «nazionale»**

I soggetti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale o che, essendone obbligati, vi hanno adempiuto, hanno la possibilità di definire le violazioni connesse agli obblighi di dichiarazione (imposte sui redditi, IRAP, IVA, adempimenti del sostituto di imposta), aderendo alla *voluntary disclosure* "nazionale".

Precisazioni di tipo procedurale



*Voluntary disclosure-bis* → accessibile solamente per coloro che non hanno già beneficiato della precedente procedura nel corso del 2015.



Coloro che hanno aderito alla precedente sanatoria hanno la possibilità di far emergere investimenti e redditi di fonte nazionale non dichiarati.



Coloro che nella precedente *voluntary disclosure* hanno regolarizzato gli investimenti esteri hanno la possibilità di far emergere disponibilità illecite detenute in Italia aderendo alla *voluntary disclosure-bis*.

## Riapertura *voluntary disclosure*

Violazioni sanabili e riduzione delle sanzioni

Possibilità di regolarizzare violazioni commesse fino al 30 settembre 2016.

Investimenti detenuti in uno Stato a fiscalità privilegiata (vedere: dd.mm. 21 novembre 2001 e 4 maggio 1999): riduzione sanzioni da monitoraggio fiscale (quadro RW) al 50% del minimo si rende operativa:

- se è entrato in vigore prima della nuova sanatoria un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'art. 26 del modello OCSE;
- o:
- se è entrato in vigore un accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA).

## Riapertura *voluntary disclosure*

Applicazione immediata della procedura

Sussiste la possibilità di utilizzare il "precedente" modello di istanza per aderire da subito alla *voluntary disclosure-bis*.

Riduzione sanzioni da monitoraggio fiscale

Investimenti detenuti in uno Stato a fiscalità privilegiata (vedere: dd.mm. 21 novembre 2001 e 4 maggio 1999): riduzione sanzioni da monitoraggio fiscale (quadro RW) al 50% del minimo si rende operativa:

- se è entrato in vigore prima della nuova sanatoria un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'art. 26 del modello OCSE;
- o:
- se è entrato in vigore un accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA).

## Riapertura *voluntary disclosure*

Versamento delle somme dovute in autoliquidazione

I soggetti interessati o contribuenti possono eseguire il versamento delle somme dovute in autoliquidazione.

La corresponsione di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all'istanza entro il 30 settembre 2017 può avvenire:

- in unica soluzione senza avvalersi della compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997;  
*oppure:*
- in tre rate mensili di pari importo, di cui la prima rata deve risultare corrisposta entro il 30 settembre 2017.

## Riapertura *voluntary disclosure*

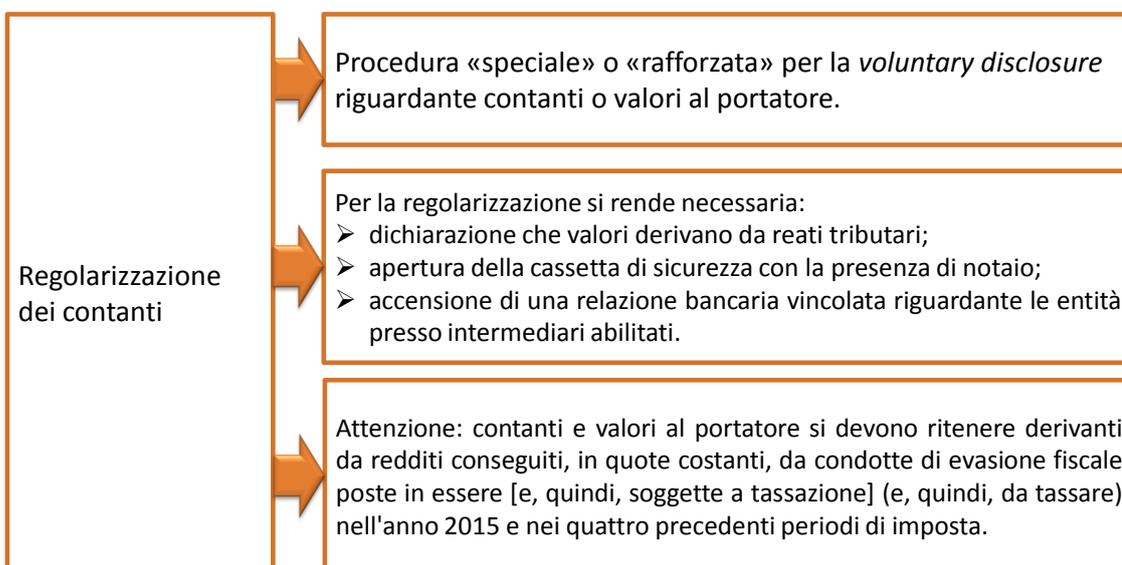
Versamento delle somme dovute in autoliquidazione

L'autoliquidazione è una facoltà, per cui la procedura di *voluntary disclosure* esplica ugualmente gli effetti voluti.

Se non si provvede al pagamento entro il 30 settembre 2017, le sanzioni per imposte evase sono determinate in misura pari al 60% o all'85% del minimo edittale, tenendo presente che se effettuata:

- in misura insufficiente per una frazione superiore al 10% o al 30% delle somme da versare → recupero delle somme ancora dovute con una maggiorazione del 10%;
- in misura insufficiente per una frazione inferiore al 10% o al 30% delle somme da versare → recupero delle somme ancora dovute con una maggiorazione del 3%;
- in misura superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso.

## Riapertura *voluntary disclosure*



## Riapertura *voluntary disclosure*



## Chiusura Equitalia

Come sarà la nuova riscossione dei tributi

Il cartello «chiuso per cessata attività» comparirà su Equitalia il 1° luglio 2017.

Da tale giorno (salvo proroga), i suoi compiti passeranno a un nuovo ente pubblico economico, chiamato «Agenzia delle Entrate - Riscossione», che rappresenterà, però, solo una soluzione ponte fino alla «completa unificazione» con l'agenzia.

17.935 dipendenti a tempo indeterminato di Equitalia transitano nel nuovo ente mantenendo il rapporto di lavoro di diritto privato e la posizione previdenziale, con una garanzia di mantenimento della «posizione giuridica ed economica maturata alla data del trasferimento» (garanzie confermate dall'art. 2112 del Codice civile).

No comment!!!!

## Proroghe e semplificazioni

Proroga dei termini di accertamento

Termini di accertamento → quelli che scadono dal 1° gennaio 2015 si devono ritenere prorogati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di *voluntary disclosure-bis* [limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi → per le annualità e le violazioni inerenti alla procedura].

Prorogato al 30 giugno 2017 il periodo di accertamento per le istanze presentate per la prima volta con la precedente *voluntary disclosure* scaduta il 30 novembre 2015.

Esonero compilazione quadro RW 2017

*Voluntary disclosure-bis* consente di beneficiare dell'esonero dalla presentazione del quadro RW per le attività oggetto di collaborazione volontaria.

N.B.: esonero riguarda il 2016 e frazione periodo di imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza.



## Il coniuge in possesso di beni ereditari e la rinuncia all'eredità

di Valeria Nicoletti

### Il Caso

L'Agenzia delle Entrate e l'agente della riscossione ricorrevano in Cassazione avverso la sentenza della Commissione Regionale della Liguria, che aveva annullato una cartella di pagamento, sulla base dell'assunto secondo cui la moglie del debitore deceduto trovandosi in possesso dei beni ereditari e, non avendo proceduto ad inventario nel termine di tre mesi dall'apertura della successione, come previsto dall'art. 485 c.c., fosse divenuta erede pura e semplice.

Pertanto, secondo la tesi erariale, a nulla rilevava l'eccezione fondata sulla rinuncia all'eredità successivamente effettuata che doveva considerarsi priva di effetti.

Invero, in sede di gravame, veniva escluso il presupposto di fatto che si trova alla base dell'art. 485 c.c., vale a dire che la signora si trovasse nel possesso dei beni.

### La dottrina e la giurisprudenza

La difesa del fisco si fondava su un orientamento della stessa Corte di Cassazione<sup>(1)</sup> cui il disposto dell'articolo 540 c.c. – secondo cui spettano al coniuge superstite i diritti di uso e abitazione della casa familiare in proprietà del *de cuius* - opererebbe solo nell'ambito della successione necessaria e non nell'ambito della successione legittima<sup>(2)</sup>; pertanto, nell'ipotesi di successione legittima, l'abitazione, da parte del coniuge superstite, della casa familiare già in proprietà, anche parziale, del *de cuius* implicherebbe logicamente l'applicazione dell'articolo 485 c.c., ai cui fini è sufficiente che il possesso riguardi anche uno solo dei beni ereditari.

Questo orientamento però era stato sconfessato, appena dopo sei mesi, da una nuova sentenza della Corte poiché nella medesima ipotesi, avendo rilevato il Collegio che era circostanza incontestata che l'abitazione familiare era di proprietà del *de cuius*, statuiva che da ciò discendeva che *“la moglie con l'apertura della successione è divenuta titolare del diritto reale di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare a sensi del combinato disposto degli artt. 540 e 1022 c.c.: quindi non a titolo successorio - derivativo bensì a diverso titolo costitutivo - fondato sulla qualità di coniuge - che ha vita del tutto autonoma e prescinde dai diritti successori. Quale che sia la relazione materiale con la cosa e la consapevolezza della sua provenienza il titolo che abilita il coniuge al possesso del bene trova giustificazione nella norma civilistica che lo attribuisce indipendentemente dalla qualità di erede cui del resto il diritto di abitazione non ha nulla da spartire essendo tale diritto acquisito - semmai - in forza di legato ex lege.”*

La dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono che il diritto di uso e abitazione del coniuge superstite rientrino tra i legati ex lege, i quali vengono immediatamente al coniuge superstite, secondo la regola dei legati di specie ai sensi art. 649 c.c. al momento dell'apertura della successione<sup>(3)</sup>.

Le sezioni Unite della Corte di Cassazione, investite della questione, con la sentenza 27 febbraio 2013 n. 4847 hanno ritenuto di dover dare risposta affermativa relativamente al riconoscimento **in favore del coniuge anche nella successione legittima dei diritti di abitazione ed uso** riservati espressamente dall'art. 540, comma 2, c.c. al coniuge stesso, conformemente all'opinione espressa ormai unanimemente dalla dottrina, e sposando il \_\_\_\_\_

*Continua*



secondo orientamento.

Sulla base di quanto sopra nell'ordinanza 27 gennaio 2016 n. 1588 la Corte ricorda che "il solo fatto della permanenza del coniuge superstite nella casa familiare già in proprietà, anche parziale, del *de cuius* non può dunque ritenersi necessariamente una manifestazione di possesso dei beni ereditari, potendo esso manifestare il mero esercizio dei diritti di abitazione e di uso.", respingendo così il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e di Equitalia.

In primo luogo, si deve sottolineare che la sussistenza ed il corretto inquadramento dell'istituto ex art. 540 c.c.,<sup>(4)</sup> se risultano fondamentali nel caso *de quo*, in cui il debito del *de cuius* veniva direttamente richiesto al coniuge, sulla base del possesso dei beni a titolo di eredità, sono altrettanto importanti nel momento in cui si deve correttamente individuare il soggetto passivo di imposta ai fini Irpef, Imu e Tasi, a seguito della morte del proprietario di un immobile.

Ai sensi dell'art. 26 Tuir e del combinato disposto dell'art. 9, comma 1, DLgs. 14 marzo 2011 n. 23 e dell'art. 1, comma 669 Legge 27 dicembre 2013, n. 147, è il coniuge superstite in quanto titolare di un diritto reale, il diritto di abitazione, il soggetto passivo d'imposta.

Pertanto, in presenza di un diritto di abitazione del coniuge superstite acquisito *ex lege* si potrà discutere sulla spettanza o meno dell'esenzione per l'abitazione principale, ma non su chi sia il soggetto passivo d'imposta.

### Note

(1) Corte di cassazione, sentenza 5 maggio 2008, n. 11018;

(2) La successione legittima è quella che si apre quando manca il testamento o quando sia invalido o inefficace, in tutto o in parte, e costituisce un autonomo titolo di vocazione. La successione necessaria non un terzo tipo di vocazione, la normativa per essa dettata ha la funzione di far sì che tanto nella successione legittima quanto in quella testamentaria alcuni soggetti detti legittimari conseguano in ogni caso, le quote ereditarie spettanti.

(3) Corte di Cassazione, sentenza 15 maggio 2000, n. 6231, Corte di Cassazione, sentenza 6 aprile 2000 n. 4329 Corte di Cassazione, sentenza 10 marzo 1987, n. 2474. In dottrina G. Capozzi, Successioni e donazioni, a cura di A. Ferrucci e C. Ferrentino, Milano, 2009;

(4) Esso è diretto garantire al coniuge superstite la continuità nel godimento dell'ambiente in cui viveva e svolgeva la sua vita familiare, "non è il bisogno dell'alloggio (che da questa norma riceve protezione solo in via indiretta ed eventuale), ma altri interessi di natura non patrimoniale, quali la conservazione della memoria del coniuge scomparso, il mantenimento del tenore di vita, delle relazioni sociali e degli status symbols goduti durante il matrimonio", pertanto, è inapplicabile l'articolo 1022 c.c., nella parte in cui regola l'ampiezza del diritto di abitazione in rapporto al bisogno dell'abitatore (si veda Corte Costituzionale sentenza 25 maggio 1989, n. 310, richiamata in Corte di Cassazione sentenza 12 giugno 2014, n.13407). L'art. 540 c.c. stabilisce che il diritto di abitazione del coniuge superstite viene a costituirsi sulla casa adibita a residenza familiare: essa si identifica con l'immobile in cui i coniugi - secondo la loro determinazione convenzionale, assunta in base alle esigenze di entrambi - vivevano insieme stabilmente, organizzandovi la vita domestica del gruppo familiare. (si veda Corte di Cassazione, sentenza 27 febbraio 1998 n. 2159, Corte di Cassazione, sentenza 14 marzo 2012, 4088). Le risultanze anagrafiche rivestono in questo un valore meramente presuntivo circa il luogo dell'effettiva abituale dimora, il quale è accertabile con ogni mezzo di prova, anche contro le stesse risultanze anagrafiche stesse.



## VOCI DAL FORUM

*Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.*



### Presentare un quesito all'Agenzia delle Entrate

#### La matta

Avete presente tutte le vole che ho detto di aver fatto un quesito all'Ade e che mi avevano risposto? Bene, hanno aggiornato il servizio. Prima bastava dare il proprio CF e un indirizzo mail, ora per poter porre un quesito devo autenticarmi con Ficonline, e per avere un PIN devo dirgli qual è il mio reddito dell'anno scorso, con che modello l'ho dichiarato e come l'ho presentato.

#### Telempatico

Perché, non hai il pin?

#### La matta

Non ne ho mai avuto bisogno. La mia specializzazione è in contabilità e reddito di impresa, la mia dichiarazione, da privata, non saprei farla. Delle mie pratiche se ne occupano le mie colleghe

#### Telempatico

Puoi provare con un sms

#### Bomber

Io ho provato a collegarmi al solito link per inviare quesiti ma è offline:

<http://www1.agenziaentrate.gov.it/co...nter/index.htm>

Avete quello aggiornato?

#### Telempatico

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps...con+una+e-mail>

Devi accedere all'area autenticata per le mail cmq

#### Bomber

Ti ringrazio, ma ho un problema, mi riporta:

dopo aver effettuato l'accesso, per utilizzare il servizio, scegliere la voce di menù Webmail nella sezione Assistenza Tecnica e Fiscale.

Una volta loggato, ho solo le seguenti voci:

- con il telefono
- tramite il sito web
- CIVIS
- Cup Firmatari

Mi perdo qualcosa?

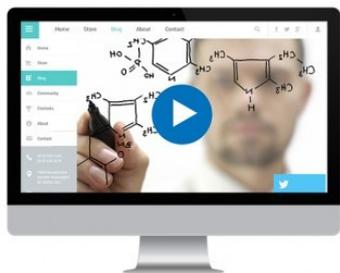
continua a seguire la discussione sul  
forum del Commercialista telematico

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Di qualunque supporto professionale tu abbia bisogno...



Anno 2017 ▼

Numero 6 ▼

Luglio ▼

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VIII

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: [info@commercialistatelematico.com](mailto:info@commercialistatelematico.com)

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini