

Edizione di lunedì 24 luglio 2017

EDITORIALI

Mi dispiace, ma io so' io e voi non siete un ...!

di Sergio Pellegrino

IVA

Le operazioni strettamente connesse a quelle esenti da IVA

di Marco Peirolo

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione si pronuncia ancora in tema di cause di non punibilità

di Luigi Ferrajoli

DIRITTO SOCIETARIO

Società di persone: le quote non possono essere espropriate

di Lucia Recchioni

ADEMPIMENTI

Modello 770 unificato ma invio ancora diviso

di Dottryna

EDITORIALI

Mi dispiace, ma io so' io e voi non siete un ...!

di Sergio Pellegrino

Immagino che il **riferimento culturale** non si possa considerare troppo erudito, ma, quando ho letto, incredulo, il [comunicato stampa del MEF del 20 luglio](#), mi è venuta subito in mente la celeberrima frase del **Marchese del Grillo**.

L'anno scorso avevo pubblicato un **editoriale**, intitolato "[Difetto di rappresentanza](#)", nel quale evidenziavo l'assurdità di una **proroga della scadenza dei versamenti delle imposte** che avevo definito **last minute** e la relativa **frustrazione di una categoria**, la **nostra**, incapace di farsi rispettare dal legislatore e dall'amministrazione finanziaria.

Mai avrei immaginato che dalla **proroga last minute** si arrivasse alla **proroga ex post**, con un **comunicato stampa del 20 luglio** che annuncia il differimento **al 20 luglio** (!), attraverso un decreto "*in corso di pubblicazione*" (... d'altronde che fretta c'è?), del termine di versamento delle imposte (che scadeva al 30 giugno).

La proroga in questione interessa, fra l'altro, soltanto i **titolari di reddito d'impresa**, e **non i lavoratori autonomi**, ma non credo sia questo il problema principale per noi professionisti.

Questo è piuttosto rappresentato dal fatto che ci troviamo in un **sistema incapace di gestire** anche gli accadimenti che possono essere **pianificati con anni di anticipo** (l'esigenza del differimento, in questo caso, è infatti legata alle ricadute delle modifiche alla disciplina dei bilanci) e che alimenta invece il **culto della proroga**, elargita, sempre fuori tempo massimo, come forma di impropria "**sanatoria**" e, nel contempo, strumento di **captatio benevolentiae** da parte del **signorotto** di turno. E che il rinvio di una scadenza sia percepito come "**salvifico**", lo dimostra l'immediata richiesta da parte di noi *sudditi* della **formalizzazione** della **prossima proroga promessa**, quella del differimento dei termini di presentazione delle dichiarazioni di un paio di settimane, come se questo potesse in qualche modo **alleviare le difficoltà in cui i nostri Studi si dibattono**.

Il mio "**disagio**" si è acuito perché, per ironia della sorte e scarsa tempestività, il giorno successivo al comunicato stampa del MEF **l'Agenzia delle entrate** ne ha pubblicati addirittura sei, che riassumono la lettera indirizzata ai dipendenti dal **nuovo direttore Ernesto Maria Ruffini**.

L'ultimo di questi comunicati fa riferimento al **rapporto fisco-contribuenti** e, non senza una certa dose di retorica, afferma che "*Nei giorni in cui viene celebrato il primo uomo che camminò sulla Luna, riducendo le distanze fra il nostro pianeta e il suo satellite, mi piace pensare che*

riusciremo a ridurre le distanze fra fisco e cittadini, contribuendo alla costruzione di un'Italia più moderna, più coesa ed equa.” e poi conclude, citando Martin Luther King, “Perché diventeremo responsabili noi se non faremo nulla.”

Avevo pensato di concludere questo editoriale con **frasi sul rapporto fisco-contribuenti altrettanto dense di buoni auspici** (ahimé, poi, frustrati dalla dura realtà delle cose) formulate dai **predecessori del dott. Ruffini**, ma poi ho ritenuto che **non fosse corretto**, perché è giusto avere la speranza che **qualcosa possa cambiare veramente** e che la **classe dirigente di questo Paese passi finalmente dalle promesse ai fatti**: è evidente come **il cosiddetto Paese “reale” non possa più aspettare**.

E allora, anche per “riscattarmi” rispetto alla poco dotta citazione iniziale, anch’io voglio concludere con una **frase celebre di Martin Luther King**: *“È sempre il momento giusto per fare quello che è giusto”*.

Al direttore Ruffini mi permetto di dire, però, che **conviene iniziare quanto prima**, perché non bastano più i comunicati stampa e le dichiarazioni di principio: c’è solo da sperare di **non essere già fuori tempo massimo**, anche perché, in questo caso, purtroppo **nessuno ci potrà, “benevolmente”, concedere una proroga**.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

IVA

Le operazioni strettamente connesse a quelle esenti da IVA

di Marco Peirolo

Nella [Direttiva n. 2006/112/CE](#), le operazioni che beneficiano dell'**esenzione** da IVA non sono solo quelle specificamente elencate, ma anche quelle che la normativa considera ugualmente detassate in quanto ad esse “**strettamente connesse**”.

È il caso, per esempio, dell'**ospedalizzazione** e delle **cure mediche**, rispetto alle quali l'[articolo 132, par. 1, lett. b\), della Direttiva](#) stabilisce che sono esenti anche “*le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti*”.

Il corrispondente [articolo 10, comma 1, n. 19\), del D.P.R. 633/1972](#) non ha **correttamente** recepito la disposizione unionale, qualificando come esenti “*le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali*”.

Il disallineamento che s'intende evidenziare è quello relativo al riferimento alla “**somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto**”, vale a dire a prestazioni specifiche, quando la Direttiva riconosce l'esenzione, in modo più generalizzato, alle operazioni “strettamente connesse” all'ospedalizzazione e alle cure mediche.

L'inconveniente può essere, però, agevolmente superato facendo applicazione del citato [articolo 132, par. 1, lett. b\), della Direttiva](#), che essendo una **disposizione sufficientemente dettagliata e precisa, oltre che incondizionata**, ha effetto diretto nell'ordinamento interno.

A questo punto, si pone il problema di stabilire cosa **s'intenda** per operazione “strettamente connessa”, in assenza di una definizione recata dalla Direttiva.

Dalla sentenza resa dalla Corte di giustizia nella [causa C-76/99 dell'11 gennaio 2001](#) emerge, innanzi tutto, che **tal concetto non deve essere interpretato in modo particolarmente restrittivo**, “*nei limiti in cui l'esenzione delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche è intesa a garantire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA*”.

Dalla stessa pronuncia si desume, inoltre, che la nozione di operazione “strettamente

connessa” **corrisponde a quella di operazione “accessoria”**, per cui la Corte ricorda che “*una prestazione dev’essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore*”.

Superando il limite soggettivo posto dall'[articolo 78, comma 1, lett. b\), della Direttiva](#), che fa riferimento alle “*spese accessorie (...) addebitate dal fornitore all’acquirente o al destinatario della prestazione*”, i giudici dell’Unione si allineano alla previsione dell'[articolo 12, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), che prevede l’**esecuzione della prestazione accessoria da parte dell’operatore principale o da un terzo, ma per suo conto e a sue spese**.

Dall’elaborazione della giurisprudenza unionale si evince che, affinché si configuri un rapporto di accessorietà tra due prestazioni non è sufficiente che l’operazione secondaria assicuri una generica utilità all’attività, considerata nel suo insieme, posta in essere dal prestatore che realizza a valle l’operazione principale. Occorre, piuttosto, che la prestazione secondaria **formi un tutt’uno con l’operazione principale e non solo che questa sia resa possibile o più agevole in funzione dell’effettuazione della prestazione secondaria**.

Conclusivamente, sono accessorie solo le operazioni poste in essere dal **medesimo soggetto** in necessaria **connessione** con l’operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la prestazione principale.

Per esemplificare, si può considerare il caso oggetto della sentenza di cui alla [causa C-76/99](#), riguardante i rapporti tra due **laboratori di analisi cliniche**. Il paziente che deve sottoporsi a delle analisi si rivolge ad un primo laboratorio che effettua esclusivamente il prelievo, successivamente trasmesso ad un secondo laboratorio che effettua le analisi ed emette fattura al paziente in regime di esenzione da IVA, in quanto trattasi di prestazione medica.

Anche la trasmissione del prelievo dal primo al secondo laboratorio avviene dietro pagamento di un corrispettivo, rispetto al quale la Corte ha riconosciuto il carattere di **accessorietà** in quanto rispondente all’esigenza di offrire al paziente la maggiore affidabilità possibile delle analisi cliniche.

Il nesso di accessorietà, in questo caso, ricorre perché la trasmissione del prelievo si colloca **temporalmente** tra la fase del prelievo e quella della sua analisi, sicché è strettamente connessa a quest’ultima, secondo le considerazioni sopra esposte.

Diversa, invece, è la conclusione per le operazioni che si posizionano **a monte** della prestazione sanitaria e che sono, si può dire, propedeutiche alla prestazione stessa, come nel caso della fornitura di attrezzi, macchinari e materiali necessari per lo svolgimento dell’attività sanitaria, per la quale, quindi, l’esenzione non compete.

Un’ulteriore considerazione è relativa alla **condizione dell’identità soggettiva tra il destinatario della prestazione principale e quello della prestazione ad essa accessoria**, che può essere

derogata – stando alle indicazioni della Corte europea – quando la prestazione secondaria persegue la finalità per la quale il legislatore ha riconosciuto l'esenzione.

Si consideri, nell'ambito dell'attività di ospedalizzazione svolta dalle **case di cura**, la fornitura di **comodities**, quali il telefono, la televisione, il vitto e l'alloggio alle persone che accompagnano il soggetto ricoverato.

Nelle **cause riunite C-394/05 e C-395/04 del 1° dicembre 2005**, i giudici di Lussemburgo hanno escluso che le prestazioni, per essere "strettamente connesse" a quelle di ospedalizzazione, debbano essere rese necessariamente nei confronti del paziente se "*tali prestazioni sono indispensabili per conseguire le finalità terapeutiche perseguitate dai servizi di ospedalizzazione e di cure mediche nell'ambito delle quali esse sono state fornite*".

Si tratta, pertanto, di valutare se, tenuto conto dell'età e della patologia del paziente, per la sua cura sia necessaria la presenza continua di un **accompagnatore** al suo fianco, ovvero la disponibilità di **strumenti** come il telefono e la televisione al fine di favorire il contatto con il mondo esterno.

The advertisement features a blue header bar with the text "Master di specializzazione". Below it, the main title "IVA NAZIONALE ED ESTERA" is displayed in large blue capital letters. Underneath the title, a call-to-action button reads "Scopri le sedi in programmazione >". The background of the ad is white with abstract blue and grey geometric shapes.

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione si pronuncia ancora in tema di cause di non punibilità

di Luigi Ferrajoli

Con la [sentenza n. 30139 depositata il 15 giugno 2017](#), la Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, ha affrontato il tema della **non punibilità** per il **reato di omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti d'imposta**, reato previsto e punito dall'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#).

Nel caso di specie, relativo al periodo di imposta **2010**, il Giudice di legittimità ha accolto il secondo motivo di ricorso presentato dall'imputato, con cui era stata lamentata la **violazione della legge penale** in relazione proprio al delitto *de quo*. In particolare, il ricorrente aveva evidenziato che, per la sussistenza del fatto, **non è sufficiente** la mera omissione del versamento delle ritenute certificate, risultando invece necessario che vi sia stato **il rilascio delle certificazioni** ai sostituiti di imposta **anteriormente** alla **scadenza** del termine entro il quale il sostituto deve **presentare la dichiarazione**. Di tal elemento non vi sarebbe alcuna prova nella sentenza impugnata, che ha viceversa ritenuto la sussistenza della violazione sulla base del semplice dato documentale ricavato dal modello 770.

Più in particolare, la Corte di Appello aveva ritenuto che il **modello 770** avesse natura **confessoria** e che, pertanto, fosse “*idoneo a dimostrare il fatto oggetto della debenza della somma e del rilascio delle dichiarazioni ai sostituiti*”.

Sul punto, la Suprema Corte evidenzia che tale posizione è in contrasto con la propria recente giurisprudenza, secondo cui **si deve verificare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni** attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto d'imposta.

La Corte di Cassazione procede dunque, nella richiamata sentenza, a una sintetica ricostruzione normativa, differenziando l'ipotesi delittuosa in questione nel periodo precedente e successivo alla **modifica** operata dall'[articolo 7, comma 1, lett. b\) del D.Lgs. 158/2015](#).

Nello specifico, viene evidenziato che, prima della modifica, si era formato il principio per cui **la prova dell'elemento costitutivo** rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate **incombe sull'accusa** e non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770.

Tale principio è ribadito dalla Suprema Corte anche successivamente alla riforma, ragion per

cui, ad avviso degli Ermellini, la Corte di Appello, investita di nuovo giudizio a seguito dell'annullamento con rinvio, dovrà attenersi al principio di diritto secondo cui “*nel reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis, nella precedente formulazione applicata al caso in esame ratione temporis, spetta all'accusa fornire la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate e tale prova non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro*”.

Non solo. La Corte di Cassazione ritiene opportuno fornire indicazioni al Giudice del rinvio anche in tema di applicabilità dell'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), invocato dall'imputato all'udienza dibattimentale in grado di appello al fine di essere legittimato a **estinguere il debito tributario** e così beneficiare della **causa di non punibilità** prevista dal citato articolo.

Non avendo il decreto previsto alcun regime transitorio, il ricorrente, invocando il **principio di retroattività della lex mitior**, ha chiesto, infatti, di essere rimesso in termini per la verifica delle condizioni che possano dare luogo all'applicazione della menzionata causa.

Secondo la Suprema Corte, “*nel caso di specie, il requisito normativo secondo cui tale possibilità deve essere esperita prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ha evidentemente natura processuale e non sostanziale. Pertanto, in assenza di disciplina transitoria, opera una preclusione processuale, prevista dalla legge che non contrasta con il principio di retroattività della lex mitior sostanziale. L'articolo 13 ha una doppia previsione, una di natura sostanziale (il pagamento del debito che estingue il fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore) e una processuale (il pagamento prima dell'apertura del dibattimento). In altri termini, la preclusione processuale è conseguenza del normale regime temporale della norma processuale e non si pone in contrasto con il riferimento all'articolo 7 della CEDU, sotto il profilo della mancanza della retroattività della norma penale di favore secondo l'interpretazione fornita dalla Corte Edu*

Ciò posto, la Corte in ogni caso sottolinea come **il limite temporale indicato debba essere interpretato con applicazione della causa di non punibilità** qualora “*il pagamento integrale del debito sia già avvenuto prima della prima data utile per chiedere l'applicazione della causa di non punibilità a seguito dell'introduzione della stessa ad opera della legge del 2015*”.

Viene pertanto affermato il principio di diritto per cui, **nei reati tributari, la causa di non punibilità prevista dall'articolo 13 D.Lgs. 74/2000**, come modificato, “*trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado, se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie*”.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 CON LUIGI FERRAJOLI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DIRITTO SOCIETARIO

Società di persone: le quote non possono essere espropriate

di Lucia Recchioni

Ai sensi dell'[articolo 2252 cod. civ.](#), nelle **società di persone** il contratto sociale può essere modificato soltanto con il consenso di tutti i soci, se non è convenuto diversamente.

Tra le **modifiche dell'atto costitutivo** che richiedono il consenso di tutti i soci vi sono quelle che riguardano il **numero** e le **persone** dei soci: non possono quindi essere **introdotti nuovi soci**, così come non possono essere **sostituiti** i soci esistenti, se non con il **consenso unanime**.

Da ciò ne discende che **le quote delle società di persone non possono essere oggetto di esecuzione forzata durante la vita della società**.

Infatti “*l'espropriazione della quota, comportando l'inserimento nella compagine sociale di un nuovo soggetto, prescindendo dalla volontà degli altri soci, introdurrebbe un elemento di " novità" incompatibile con il carattere di tale tipo di società*” ([Cassazione civile, 07 novembre 2002, n. 15605](#)).

Purtuttavia, il legislatore lascia ampia **autonomia** ai soci delle società di persone nel disciplinare i rapporti interni, ragion per cui lo stesso atto costitutivo potrebbe prevedere la **libera trasferibilità delle quote**: in questi casi deve invece ritenersi che le quote delle società di persone **possano essere espropriate**.

Allo stesso modo, **possono essere espropriate** le quote con riferimento alle quali, pur essendo previsto il **diritto di prelazione** in favore degli altri soci, è comunque ammessa la **libera trasferibilità** ([Cassazione civile, 07 novembre 2002, n. 15605](#)).

Nell'ambito delle società in nome collettivo, pertanto, ai sensi dell'[articolo 2305 cod. civ.](#) ed in considerazione della **non libera trasferibilità della quota**, deve ritenersi che il **creditore particolare del socio**:

- **possa compiere atti conservativi sulla quota spettante al socio in sede di liquidazione** (procedendo, quindi, al sequestro conservativo delle quote al momento della loro liquidazione),
- **non possa espropriare la quota**, se trasferibile solo con il consenso di tutti i soci,
- **non possa chiedere la liquidazione della quota del socio debitore** finché dura la società. Se la società è a tempo indeterminato o la sua durata viene prorogata, il creditore può invece chiedere la liquidazione della quota.

Nelle **società semplici**, invece, il **creditore particolare del socio** può chiedere la **liquidazione della quota**, se gli altri beni del socio-debitore sono insufficienti a soddisfare i suoi crediti.

Pur essendo consentita la **liquidazione della quota**, **non** è comunque ammessa, nemmeno per le società semplici, l'**espropriazione** della stessa, se le **quote non** sono **liberamente trasferibili**.

Il creditore può invece sempre promuovere **atti conservativi o esecutivi** sulla **quota di utili spettanti al socio**.

Pare utile a tal proposito ricordare che nelle **società di persone** il socio ha il diritto di percepire l'utile accertato in sede di **approvazione del rendiconto**, senza necessità di un'ulteriore delibera di distribuzione, salvo diversa previsione dell'**atto costitutivo**.

I **soci** possono tuttavia decidere, **all'unanimità**, di **non distribuire gli utili** e di **rifinanziare** così la società: questa scelta non è sindacabile dal creditore particolare del socio, il quale potrà quindi chiedere il **pignoramento degli utili** solo dopo **l'approvazione del rendiconto** e **salvo diversa decisione dei soci**.

Master di specializzazione

LE SOCIETÀ DI CAPITALI: ASPETTI RILEVANTI E CRITICITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ADEMPIMENTI

Modello 770 unificato ma invio ancora diviso

di Dottryna



La predisposizione e la presentazione del modello 770 rappresenta un appuntamento consolidato nell'ambito dell'attività di studio. Quest'anno però l'adempimento presenta delle rilevanti novità.

Al fine di approfondire i diversi aspetti dell'obbligo, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “*Adempimenti*”, una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza alcuni aspetti generali e soggettivi del modello dichiarativo.

Entro il **prossimo 31 luglio** (salvo probabile **proroga**), i sostituti d'imposta sono tenuti alla trasmissione telematica del modello 770 che, quest'anno, **“unifica”** i precedenti modelli semplificato e ordinario (che sono, quindi, accoppati in **un'unica dichiarazione**) e va utilizzato per comunicare i dati relativi alle **ritenute operate** nonché i relativi versamenti. Inoltre, lo stesso va compilato per **comunicare i dati delle compensazioni** operate nonché per l'indicazione dei **crediti d'imposta** utilizzati e dei dati relativi alle somme liquidate a seguito di **pignoramento presso terzi**.

Pertanto, quest'anno, la **dichiarazione dei sostituti d'imposta** si compone delle seguenti **2 parti**.

Certificazione Unica deve essere utilizzata dai sostituti d'imposta **per comunicare in via telematica alle Entrate i dati fiscali delle ritenute operate nel 2016, nonché gli altri dati contributivi e assicurativi**. Il modello contiene, in particolare, i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai soggetti cui sono stati corrisposti redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, indennità di fine rapporto, prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi nonché i dati contributivi, previdenziali ed assicurativi e quelli relativi all'assistenza fiscale prestata nell'anno 2016 per il periodo d'imposta precedente.

Modello 770 deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta per comunicare in via telematica alle **Entrate i dati fiscali relativi alle ritenute operate nel 2016, i relativi versamenti e le eventuali compensazioni** effettuate nonché il riepilogo dei crediti, nonché gli altri

dati contributivi ed assicurativi richiesti. Deve essere, inoltre, utilizzato dagli **intermediari e dagli altri soggetti** che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti, tenuti a comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell'anno 2016 od operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, i relativi versamenti e le eventuali compensazioni operate ed i crediti d'imposta utilizzati.

Nonostante l'unificazione del modello, resta ferma la **facoltà** per i sostituti d'imposta e gli intermediari abilitati di **suddividere il modello 770** in più parti, inviando "separatamente" i flussi riferiti alle diverse tipologie di ritenute operate. In particolare, si fa presente che:

- **laddove il modello sia inviato attraverso un "unico flusso"**, questo dovrà contenente i dati riferiti ai diversi redditi gestiti (di lavoro dipendente, autonomo, di capitale e diversi), e comprendere, oltre al frontespizio, i quadri SS, ST, SV, SX, SY e DI, se ricorrono le condizioni per la relativa compilazione.
- se il sostituto d'imposta sceglie di trasmettere i dati in "**più flussi**" occorrerà **inviare** "separatamente", oltre al frontespizio, i prospetti SS, ST, SV, SX ed SY relativi:
 - alle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;
 - alle ritenute operate sui redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
 - alle ritenute operate su dividendi, proventi e redditi di capitale;
 - sempreché siano stati trasmessi entro il 7/03/2017 sia le certificazioni relative il lavoro dipendente ed assimilato, sia le certificazioni relative lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.

In tal caso, nel riquadro "*Redazione della dichiarazione*" dovranno essere **barrate le singole caselle** "Dipendente" "Autonomo" e "Altre ritenute" **per indicare il flusso che viene inviato nella dichiarazione**.

REDAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	SF	SG	SH	SI	SK	SL	SM	SO	SP	SQ	SS	DI	ST	SV	SX	SY
QUADRI COMPILATI E GESTIONE SEPARATA	Dipendente	Autonomo	Altre ritenute													

Si fa presente che, analogamente allo scorso anno, l'invio delle **CU che non contengono dati da utilizzare per la dichiarazione precompilata** (come, ad esempio, le certificazioni da inviare ai professionisti) può avvenire anche oltre il 7 marzo, senza l'applicazione di sanzioni, purché entro il termine di presentazione dei quadri riepilogativi (ST, SV, SX, SY) del modello 770.

Quanto ai contribuenti **forfettari**, si fa presente che questi non sono tenuti a presentare il modello 770 in quanto "*non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III*" del D.P.R. 600/1973; tuttavia, nel modello Redditi 2017 (quadro RS), gli stessi contribuenti sono tenuti ad indicare "*il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento*

degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi” ([articolo 1, comma 69, L. 190/2014](#)).

Soggetti interessati

Sono tenuti a presentare il modello 770/2017 i **sostituti d'imposta** che nel 2016 hanno corrisposto:

- somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte su redditi di capitale;
- compensi per avviamento commerciale;
- contributi a enti pubblici e privati;
- riscatti da contratti di assicurazione sulla vita;
- premi, vincite e altri proventi finanziari, compresi quelli derivanti da partecipazioni a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero;
- utili ed altri proventi derivanti da partecipazioni in società di capitali, titoli atipici e redditi diversi;

nonché coloro che hanno corrisposto **somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte**, ai sensi degli [articoli 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 29 del D.P.R. 600/1973](#) e [33, comma 4, del D.P.R. 42/1988](#).

Tali soggetti sono indicati nel prospetto di seguito riportato:

- **società di capitali** (Spa, Sapa, Srl, cooperative e società di mutua assicurazione) residenti;
- **enti commerciali** equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- **enti non commerciali** (enti pubblici, tra i quali sono compresi anche regioni, province, comuni, e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti;
- **associazioni non riconosciute, consorzi, aziende speciali** istituite ai sensi degli [articoli 22 e 23 della L. 142/1990](#), e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;
- **società e enti di ogni tipo**, con o senza personalità giuridica, **non residenti**;
- **trust**;
- **condomini**;
- **società di persone** (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) residenti;
- società di armamento residenti nel territorio dello Stato;
- **società di fatto** o irregolari residenti nel territorio dello Stato;
- società o associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato;
- **aziende coniugali**, se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti;
- gruppi europei d'interesse economico (GEIE);
- persone fisiche che esercitano
- persone fisiche che

- amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;
- curatori fallimentari, commissari liquidatori, eredi che non proseguono l'attività del sostituto.

Inoltre, sono **“in ogni caso”** tenuti alla presentazione del modello 770/2017 i soggetti che:

- hanno applicato nel 2016 l'**imposta sostitutiva** sugli **interessi**, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari di cui al D.Lgs. 239/1996;
- hanno applicato nel 2016 l'**imposta sostitutiva sui dividendi**;
- hanno applicato nel 2016 l'**imposta sostitutiva** di cui all'[articolo 6 del D.Lgs. 461/1997](#), nonché all'[articolo 7](#) dello stesso decreto limitatamente ai soggetti diversi da quelli indicati nell'[articolo 73, comma 1, lett. a\) e d\), del Tuir](#);
- sono tenuti agli obblighi di comunicazione previsti dagli [articoli 6 e 10 del D.Lgs.461/1997](#);
- sono tenuti all'obbligo di comunicazione degli utili pagati nel 2016;
- sono **rappresentanti fiscali** di un soggetto non residente.