

Edizione di mercoledì 15 Maggio 2019

IMU E TRIBUTI LOCALI

Immobili locati: Imu sempre dovuta dal locatore

di Fabio Garrini

DICHIARAZIONI

Super ammortamento 2018 prenotato nel 2017 nel quadro RF

di Alessandro Bonuzzi

AGEVOLAZIONI

Passaggio in corso d'anno dal regime dei minimi al forfettario

di Sandro Cerato

LAVORO E PREVIDENZA

Il lavoro sportivo dilettantistico e il codice del terzo settore – II° parte

di Guido Martinelli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Holding period non interrotto dalla trasformazione della società

di Fabio Landuzzi

IMU E TRIBUTI LOCALI

Immobili locati: Imu sempre dovuta dal locatore

di Fabio Garrini

L'Imu viene **versata interamente dal titolare del diritto reale sull'immobile**, mentre la **Tasi viene divisa** tra possessore ed utilizzatore **secondo determinate misure** stabilite nel regolamento comunale (in un *range* compreso tra il 10% ed il 30%); eventuali **accordi** previsti nel **contratto di locazione** che trasano sull'inquilino il carico di tali tributi hanno esclusivamente una **valenza interna tra i due soggetti** che hanno stretto l'accordo.

La pronuncia della [**Cassazione n. 6882 del 08.03.2019**](#) non modifica tale principio (e neppure potrebbe farlo), ma, al contrario, disinteressandosi degli aspetti fiscali, **dichiara legittima la clausola contrattuale con la quale il proprietario dell'immobile pretende dall'inquilino il rimborso di quanto pagato al Comune** a titolo di tributo.

Si tratta pertanto di una **sentenza priva di qualunque riflesso tributario**.

La soggettività Imu e Tasi

La **soggettività passiva** relativa all'**imposta municipale unica** e alla **tassa sui servizi indivisibili** è solo in parte allineata.

Ai fini **Imu** si segue la **regola generale** in base alla quale **soggetti passivi sono coloro che detengono il possesso dell'immobile**, quindi (almeno in prima battuta) i titolari di **diritti reali** (proprietario, usufruttuario, superficiario, titolare del diritto di abitazione, ecc.), ai quali si deve aggiungere il **conduttore del contratto di leasing**.

Ai fini **Tasi**, invece, il **soggetto passivo è chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, le unità immobiliari tassate**. Pertanto, **accanto al possessore**, che, come detto, è soggetto passivo Imu, è tenuto al pagamento di una quota dell'imposta sui servizi anche il **detentore** (inquilino, comodatario, ecc.).

La norma, però, **non fissa una proporzione costante** di ripartizione del carico impositivo, ma **lascia al singolo comune il diritto di scegliere** come suddividere tra i due soggetti il prelievo. Pertanto:

- **l'occupante è chiamato a versare la Tasi in una misura compresa fra il 10% e il 30% dell'ammontare complessivo della Tasi,**

- mentre **la restante parte** (di conseguenza, una somma compresa tra il 90% ed il 70% della Tasi complessivamente dovuta) è **corrisposta dal titolare del diritto reale** sull'unità immobiliare.

La sentenza n. 6882 del 08.03.2019

La sentenza in commento, come detto, interviene sulla **liceità di una eventuale clausola che ribalta sul locatario il peso dell'Ici (e oggi dell'Imu)**: secondo i giudici di Cassazione, infatti, **deve ritenersi non illegittima la clausola contrattuale che scarica sull'inquilino il pagamento dell'Imu**, così come di qualsiasi altra tassa od onere sull'immobile preso in locazione.

Secondo la Cassazione, “*la clausola contrattuale [...] in argomento è stata nell'impugnata sentenza intesa come prevedente un'ulteriore voce o componente (la somma corrispondente a quella degli assolti oneri tributari) costituente integrazione del canone locativo, concorrendo a determinarne l'ammontare complessivo a tale titolo dovuto dalla conduttrice.*”

I proprietari di immobili dati in locazione, che siano abitazioni ovvero locali commerciali, **hanno quindi il diritto di inserire nel contratto di locazione** (e il locatario è ovviamente libero di non sottoscrivere il contratto se tale pattuizione non lo aggrada) una **clausola che prevede il rimborso da parte dell'inquilino della quota di tasse, imposte o oneri legati alla locazione**.

Secondo la **Cassazione**, infatti, tali accordi “*non prevedano un obbligo diretto del conduttore verso il fisco di pagare le imposte che gravano sull'immobile, ma soltanto un obbligo dello stesso conduttore verso il locatore di sostenere il relativo onere*”.

In definitiva, si tratta di un principio che pare davvero scontato e che a parere di chi scrive la pronuncia in commento, almeno sotto tale aspetto, non merita il risalto che la stampa le ha attribuito, posto che si tratta di una previsione che **non incide in alcuna maniera sui rapporti tributari** che (ovviamente) prescindono dalle clausole contrattuali.

Più interessante (ma non esplorato nella pronuncia richiamata) è il tema della **qualificazione delle somme rimborsate** al locatore, al fine di valutarne il trattamento ai fini delle **imposte sul reddito**: se infatti si tratta di un **onere proprio del locatore** che il locatario manleva tramite rimborso, **tale somma deve considerarsi un vero e proprio canone**; d'altro canto, nella sentenza, si fa riferimento a **due componenti del canone di locazione**.

La conseguenza di tale ragionamento è che tale importo complessivo (canone vero e proprio incrementato dell'aggiunta a rimborso) dovrebbe essere oggetto di **tassazione in capo al locatore**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Super ammortamento 2018 prenotato nel 2017 nel quadro RF

di Alessandro Bonuzzi

Le molteplici proroghe del **super ammortamento**, dell'**iper ammortamento** nonché del **super ammortamento software** hanno determinato la **stratificazione temporale** delle agevolazioni complicandone la gestione; ciò lo si rileva soprattutto in sede **dichiarativa**.

Il **modello Redditi 2019** dedica ai maxi ammortamenti ben **8 codici** del rigo **RF55**:

- il **codice 50** va utilizzato per il **super ammortamento del 40% ex L. 208/2015 (super ammortamento 15.10.2015 – 31.12.2016)** e **L. 232/2016 (super ammortamento 1.1.2017 – 31.12.2017/30.6.2018)** se entro il 31.12.2017 l'ordine risultava accettato dal fornitore ed era avvenuto il **pagamento di acconti** in misura almeno pari al 20% del costo del bene);
- il **codice 55** va utilizzato per l'**iper ammortamento del 150% ex L. 232/2016 (iper ammortamento 1.1.2017 – 31.12.2017/30.9.2018)** se entro il 31.12.2017 l'ordine risultava accettato dal fornitore ed era avvenuto il pagamento di **acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene**);
- il **codice 56** va utilizzato per il **super ammortamento software del 40% ex L. 232/2016 (super ammortamento software 1.1.2017 – 31.12.2017/30.6.2018)** se entro il 31.12.2017 l'ordine risultava accettato dal fornitore ed era avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene);
- il **codice 57** va utilizzato per il **super ammortamento del 30% ex L. 205/2017 (super ammortamento 1.1.2018 – 31.12.2018/30.6.2019)** se entro il 31.12.2018 l'ordine risultava accettato dal fornitore ed era avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene);
- il **codice 58** va utilizzato per l'**iper ammortamento del 150% ex L. 205/2017 (iper ammortamento 1.1.2018 – 31.12.2018/30.12.2019)** se entro il 31.12.2018 l'ordine risultava accettato dal fornitore ed era avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene);
- il **codice 59** va utilizzato per il **super ammortamento software del 40% ex L. 205/2017 (super ammortamento software 1.1.2018 – 31.12.2018/30.12.2019)** se entro il 31.12.2018 l'ordine risultava accettato dal fornitore ed era avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene);
- il **codice 75** va utilizzato per l'**iper ammortamento del 170/100/50% ex L. 145/2018 (iper ammortamento 1.1.2019 – 31.12.2019/31.12.2020)** se, entro il 31.12.2019, l'ordine sarà accettato dal fornitore e avverrà il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene);
- il **codice 76** va utilizzato per il **super ammortamento software del 40% ex L. 232/2016**

(super ammortamento **software 1.1.2019 – 31.12.2019/30.6.2020** se entro il 31.12.2019 l'ordine sarà stato accettato dal fornitore e avverrà il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo del bene).

Una delle modifiche più rilevanti riguarda la **riduzione** dell'aliquota **dal 40 al 30% del super ammortamento 2018** rispetto alla versione in vigore fino al 2017; questo fattore, collegato alla possibilità di ricondurre al super ammortamento 2017 gli investimenti **prenotati** entro il 2017 ed effettuati **fino al 30.6.2018**, può generare non poche difficoltà.

In particolare, il caso è quello in cui **entro il 31.12.2017 l'ordine è stato accettato dal fornitore** e l'impresa ha versato **acconti pari 20.000** per l'acquisto di un bene il cui **costo** ammontava a **100.000**. Il bene è stato **consegnato nel marzo 2018**; nello stesso mese è altresì **entrato in funzione**.

In tale ipotesi l'investimento è **agevolabile al 40%** e in sede dichiarativa va utilizzato il **codice 50**.

Ponendo che il coefficiente di ammortamento del bene sia pari al **10%**, che va **ridotto alla metà** per il primo anno, il **rgo RF55** va così compilato (quindi super ammortamento = $100.000 * 10\% / 2 * 40\%$).

RF55	Altre variazioni in diminuzione	50	20	2.000 ,00	21	22	,00	23	24	,00
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00

Se a consuntivo – quindi nel 2018 – il **costo del bene** risulta essere **superiore** a quello **contrattuale**, l'eccedenza non coperta dall'acconto del 20% è agevolabile ai fini del super ammortamento ma in base all'**aliquota del 30%**.

Pertanto, la **maggiorazione relativa al maggior costo** va dichiarata utilizzando il **codice 57**; ipotizzando che l'eccedenza del corrispettivo sia pari a 15.000, il **rgo RF55** andrebbe compilato nel modo seguente (super ammortamento = $15.000 * 10\% / 2 * 30\%$).

RF55	Altre variazioni in diminuzione	50	20	2.000 ,00	21	22	,00	23	24	,00
		57	26	225 ,00	27	28	,00	29	30	,00
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00

Seminario di specializzazione

**L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO:
ASPETTI OPERATIVI E CASI PRATICI**

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Passaggio in corso d'anno dal regime dei minimi al forfettario

di Sandro Cerato

La **persona fisica in regime dei minimi** che nel corso del 2019 supera, per oltre il 50%, la soglia di ricavi massimi (pari a **30.000 euro**) può transitare direttamente nel regime forfettario e adottare tale regime per tutto il periodo d'imposta.

È quanto emerge dalla lettura della [risposta n. 140](#) pubblicata ieri pomeriggio sul sito dell'Agenzia delle entrate, in relazione ad una richiesta presentata da un **contribuente che, nel corso del 2019, prevede di uscire dal regime di vantaggio** di cui al **D.L. 98/2011** (regime dei minimi) a causa del **superamento di oltre il 50% del limite massimo di ricavi previsto pari a 30.000 euro**.

Tuttavia, **poiché ritiene di non superare la soglia di 65.000 euro** chiede di poter adottare, **già dal 2019, il regime forfettario** (con imposta sostitutiva del 15%) ed in caso di risposta positiva quali siano gli adempimenti da osservare per tale passaggio.

L'Agenzia osserva in primo luogo che il **regime forfettario**, inizialmente previsto dalla **L. 190/2014**, e successivamente modificato dalla **L. 145/2018** (Legge di Bilancio 2019), **ha gradualmente sostituito tutti gli altri regimi di favore per le piccole attività economiche**, tra cui anche il regime dei "minimi", per il quale è stata tuttavia prevista la **possibilità di continuare ad applicarlo fino al suo naturale esaurimento** (ossia per i **cinque periodi d'imposta**, ovvero **fino al compimento del 35esimo anno di età**) trattandosi comunque di un **regime a tempo determinato**.

In secondo luogo, l'Agenzia delle entrate evidenzia che, pur con **finalità differenti** (il regime dei minimi è nato per favorire le nuove attività economiche, mentre il **regime forfettario** intende **agevolare le piccole imprese**), si tratta di **due regimi naturali applicabili dal contribuente**, fatta salva l'opzione da parte di quest'ultimo del **regime ordinario**.

"*Ne emerge*" (si legge nella risposta), "*dunque, una sorta di "continuità/consecutività" che porta ad ammettere il naturale passaggio dell'Istante da un regime all'altro per comportamento concludente laddove vengano meno i requisiti del primo regime ma non anche del secondo*".

Non assume rilievo, secondo l'Agenzia, la circostanza che la **disciplina del regime dei minimi** preveda la **fuoriuscita dal regime stesso in caso di superamento della soglia massima di ricavi**, pari a 30.000 euro, per oltre il 50% (quindi **oltre 45.000 euro**), poiché tale ipotesi di uscita è stata inserita dal legislatore ben prima dell'introduzione del regime forfettario.

L'Agenzia focalizza l'attenzione sulle **conseguenze che derivano dal passaggio da un regime all'altro**, in quanto, **se dal lato Iva non vi sono particolari adempimenti da porre in essere** (entrambi i regimi prevedono infatti un'irrilevanza per il tributo indiretto), **ai fini delle imposte dirette le regole di determinazione del reddito sono particolarmente differenti**.

Si ricorda, infatti, che mentre il **regime forfettario non consente la deduzione analitica dei costi** in quanto il reddito è determinato applicando ai ricavi o compensi una percentuale di redditività a titolo di deduzione forfettaria dei costi, il **regime dei minimi prevede invece la possibilità di deduzione analitica dei costi sostenuti**.

Pertanto, trattandosi di due regimi che tra di loro non possono convivere nel medesimo periodo d'imposta, l'Agenzia conclude affermando che **il reddito del 2019 deve essere determinato con le regole del regime forfettario, trattandosi del regime di "arrivo" del contribuente** per effetto del prodursi della causa di esclusione dal regime dei minimi.

La conclusione dell'Agenzia è senz'altro condivisibile, poiché va nella direzione di **consentire al contribuente di mantenersi in un regime agevolato senza penalizzazioni** derivanti dalla necessità di transitare ad un **regime ordinario** per poi **rientrare nel regime forfettario** nel periodo d'imposta successivo.

Seminario di specializzazione

L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: ASPETTI OPERATIVI E CASI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

LAVORO E PREVIDENZA

Il lavoro sportivo dilettantistico e il codice del terzo settore – II^o parte

di Guido Martinelli

Dopo aver esaminato, con il [precedente contributo](#), l'orientamento della Suprema Corte, esaminiamo ora alcune recenti **sentenze di merito**, sempre in tema di **rapporto di lavoro sportivo dilettantistico**.

La prima è la **sentenza della Corte d'Appello di Milano (Sezione lavoro) n. 121 del 10.04.2019**. Anche in questo caso una **società sportiva dilettantistica** aveva proposto appello avverso la sentenza del **Tribunale** che aveva rigettato l'opposizione a verbale di accertamento e conseguente **cartella esattoriale di pagamento Inail ed avviso di addebito Inps**. Ci si riferiva ad un **istruttore di fitness e una addetta alla segreteria**.

La **società opponente** contestava la debenza delle somme in quanto **operava il regime di esenzione contributiva ex articolo 67 Tuir**, trattandosi di **compensi qualificabili come redditi diversi**.

Il Giudice di prime cure aveva **negato ingresso alla tesi dell'opponente**, rilevando nel caso di specie **“una vera e propria attività professionale”** idonea ad **escludere l'applicazione del regime di favore**.

Il requisito della professionalità era rinvenuto

- nel caso dell'istruttore di **fitness, nella correlazione tra il tipo di pratica sportiva, fitness, e la preparazione e competenza tecnico-scientifica dell'istruttore, laureato in scienze motorie**,
- nel caso dell'addetta alla segreteria, **dallo svolgimento della prestazione in via esclusiva ed in modo continuativo da oltre cinque anni**.

Il Collegio riteneva **fondato l'appello**.

Dal compendio normativo esaminato, la **Corte d'Appello** evinceva l'esistenza di un regime di favore che assiste le erogazioni effettuate da società ed associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni a fronte dello svolgimento di attività sportiva dilettantistica, da intendersi per tale non solo quella agonistica o funzionale alla stessa ma anche quella ad essa afferente, preparatoria e strumentale.

Il regime prevede che i **compensi** menzionati debbano essere considerati “**diversi**”, e se le somme percepite **non superano la soglia massima fissata**, non concorrono a formare l'imponibile di reddito.

Per la classificazione quali redditi diversi **devono**, a parere del Collegio, **ricorrere sia il presupposto soggettivo, costituito dalla natura dilettantistica dell'ente sportivo erogante, sia il requisito oggettivo, dato dalla “corrispettività” all'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica.**

La **disciplina praticata dall'associazione** non rientra tra quelle riconducibili al **professionismo sportivo**, pertanto i relativi **collaboratori** non “*possono essere assoggettati alla disciplina contenuta nella legge n. 91/1981*” ovvero **non sono sportivi professionisti**.

Il Giudice di primo grado, proseguiva il Collegio, aveva **escluso l'applicazione dell'esenzione** ravvisando il **requisito della professionalità** nello svolgimento della prestazione ricavato dalla preparazione e competenza specifica del soggetto, laureato in scienze motorie, dalla continuità della prestazione e dalla misura del compenso.

L'argomento non era condiviso dal Giudice di appello che osservava che **la non professionalità, quale condizione di esenzione, è richiesta solo per le bande musicali e filodrammatiche e non per le collaborazioni in ambito sportivo dilettantistico**: “*cioè che conta è che le collaborazioni vengano svolte in favore di organismi che persegono finalità sportive dilettantistiche riconosciuti dal Coni o dagli enti di promozione...*“.

Le relative prestazioni, **proprio in virtù della natura del beneficiario delle stesse, “non possono assumere i caratteri della professionalità** proprio perché inserite in un **contesto qualificato** dal riconoscimento di un **organo pubblico...** quindi una sorta di **presunzione del carattere non professionale delle prestazioni in esame**“.

In relazione ai collaboratori amministrativo- gestionali, la sentenza in rassegna valutava il relativo rapporto ai fini del godimento del regime agevolativo come non professionale perché non esigeva “conoscenze tecniche-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente”. Pertanto “*la raccolta di iscrizioni, la tenuta della cassa o della contabilità da parte di soggetti non professionisti ha natura non professionale*“.

L'appello era accolto per l'insussistenza delle pretese contributive azionate e, per l'effetto, **veniva annullata la cartella esattoriale e l'avviso di addebito opposti** .

Questa decisione sembra confermare la **tendenza**, già da tempo presente nella Giurisprudenza di merito (e nella prassi amministrativa – [circolare Ispettorato Nazionale del Lavoro 1/2016](#)) di **ritenere il rapporto di lavoro sportivo come categoria “speciale” e, come tale, non riconducibile a nessuno dei criteri ermeneutici del lavoro autonomo o subordinato**. Fino ad oggi, però, come abbiamo visto, tale orientamento non è ancora accolto dalla Cassazione.

Master di specializzazione

LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Holding period non interrotto dalla trasformazione della società

di Fabio Landuzzi

Nella recente **risposta n. 70** pubblicata dall'Agenzia delle Entrate ad un'**istanza di interpello** viene affrontata la questione del **computo del c.d. "holding period"**, come noto rilevante quale **condizione temporale** per la qualificazione della partecipazione ai fini della c.d. **participation exemption** (Pex) di cui all'[articolo 87, comma 1, lett. a\), Tuir](#), nel caso di **trasformazione societaria** del soggetto titolare della partecipazione.

In particolare, nel caso di specie, la società che possedeva la partecipazione oggetto di cessione plusvalente era stata oggetto di **due trasformazioni**: la prima, **omogenea regressiva** da Srl a Snc; la seconda, **omogenea progressiva**, da Snc a Srl.

Ci si domandava perciò se tali operazioni potessero avere **effetti interruttivi sul decorso dell'holding period** rilevante ai fini Pex, stante il fatto che l'Amministrazione Finanziaria non aveva esplicitamente trattato il caso della trasformazione nella [circolare 36/E/2004](#).

La **risposta** fornita dall'Agenzia delle Entrate valorizza appropriatamente il **principio di neutralità e di continuità dei valori** che caratterizzano tale operazione straordinaria; mutuando perciò gli stessi principi affermati per i casi della **fusione** e della **scissione**, nonché per il **conferimento neutrale ex articolo 176 Tuir**, anche per la **trasformazione societaria**, l'Amministrazione conclude affermando che detta operazione **non produce fenomeni interruttivi nel periodo di possesso** della partecipazione, il quale potrà essere perciò computato tenendo conto del periodo che è maturato in capo al soggetto sia **ante, che post, trasformazione**.

Come noto, il requisito dell'**holding period** si assume con riferimento al **primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello in cui è avvenuta la cessione**, sì che occorre prestare attenzione in caso di possesso della partecipazione ceduta che sia di poco più di un anno, in quanto l'anzidetta **tecnica di misurazione** del periodo di possesso può presentare **qualche insidiosa**.

Per le partecipazioni in **società neocostituite** vale in ogni caso l'**holding period**, salvo il caso in cui si tratti di **partecipazioni in società costituite per effetto di fusioni, scissioni o conferimenti di azienda ex articolo 176 Tuir**.

Quanto alla maturazione dell'**holding period**, l'Agenzia delle Entrate ebbe modo di chiarire, nella [circolare 7/E/2013](#), che tale **periodo non è interrotto da contratti** che, pur avendo oggetto la disposizione della partecipazione, abbiano **esclusivamente una funzione di garanzia**,

come avviene nel caso della costituzione in **pegno di azioni o quote sociali**, ove manca appunto un trasferimento della partecipazione stessa.

Ritornando al caso della **trasformazione**, positivamente risolto dall'Agenzia delle Entrate nella **risposta** in commento, come premesso, la *ratio* della soluzione indicata si pone **in continuità con la posizione** assunta con riguardo alle **altre operazioni straordinarie neutrali** quali fusione, scissione e conferimento di azienda neutrale *ex articolo 176 Tuir*.

Proprio con riguardo al **conferimento**, occorre prestare attenzione, in quanto la non interruzione dell'*holding period* si ha nel caso in cui **oggetto dell'apporto sia un'azienda** (o un ramo di azienda), in quanto l'operazione si compie in condizioni di **neutralità necessaria ex articolo 176 Tuir**.

Diversamente, laddove il **conferimento** abbia per oggetto la sola **partecipazione** e rientri nel campo di applicazione dell'[articolo 175 Tuir](#), benché sia in questa circostanza prevista una **particolare disciplina di "controllo" del valore di realizzo** della partecipazione, stante la **natura essenzialmente realizzativa dell'operazione**, il **periodo di possesso si interrompe** con il conferimento; in altre parole, la **conferitaria non potrà tenere conto del periodo maturato in capo alla conferente** nel misurare il proprio *holding period*.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >