



Edizione di venerdì 17 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Errata applicazione regime forfettario e correzioni Iva
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Versamento imposta sostitutiva TFR: alla cassa il prossimo 18.12.2023
di Euroconference Centro Studi Tributari

REDDITO IMPRESA E IRAP

La deduzione dei costi “non imputabili” al conto economico
di Fabio Landuzzi

LA LENTE SULLA RIFORMA

La maggior tutela dell'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, passa attraverso la sua abrogazione
di Gianfranco Antico

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fiscalità diretta ed indiretta dei canoni di affitto d'azienda
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Errata applicazione regime forfettario e correzioni Ivadi **Euroconference Centro Studi Tributarî**

Un contribuente dal 1° gennaio 2022 ha applicato erroneamente il regime fiscale forfettario pur avendo una pensione dal 2021 superiore ai 30.000 euro (38.000 euro).

In sede di dichiarazione dei redditi ho rilevato l'anomalia che per le imposte dirette può essere sempre regolarizzata.

Il problema è invece per l'Iva:

- non ha presentato la dichiarazione 2023 per 2022 né le comunicazioni trimestrali;
- errata fatturazione elettronica e tutti gli adempimenti connessi alle liquidazioni trimestrali nell'anno 2022;
- mancata applicazione delle ritenute d'acconto sui compensi fatturati (il contribuente è un rappresentante).

Si evidenzia inoltre che:

- nell'anno 2022 sono state effettuate tutte le registrazioni delle fatture di acquisto e vendita come per il regime semplificato;
- nell'anno 2022 è stata presentata dichiarazione Iva per il 2021 indicando il recupero dell'Iva sui beni strumentali per l'accesso al forfettario 5.372 euro) che risulta quindi non dovuto e che ha portato a un saldo Iva a debito versato con il codice 6099 di 1.493 euro. Risulta quindi da recuperare tale rettifica non dovuta di 5.372 euro se possibile in compensazione dopo aver presentato una dichiarazione integrativa.

Quale è la procedura per regolarizzare le omissioni sia di fatturazione sia dichiarative; inoltre, più precisamente, presentando la dichiarazione Iva oltre i 90 giorni dalla scadenza (quindi omessa) è possibile detrarre l'Iva sugli acquisti?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)





Versamento imposta sostitutiva TFR: alla cassa il prossimo 18.12.2023

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

Normativa di riferimento

[Articolo 2120, cod. civ.](#)

[articolo 11, D.Lgs. 47/2000](#)

[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#)

[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#)

Documenti di prassi

[Circolare n. 78/E/2001](#)

[Circolare n. 50/E/2002](#)

[Circolare n. 70/E/2007](#)

[Risoluzione n. 87/E/2001](#)

Premessa

Entro il prossimo 18.12.2023 (in quanto il 16.12. cade di sabato), i datori di lavoro sono tenuti, in qualità di sostituto d'imposta, a versare l'acconto dell'imposta sostitutiva del 17% sui redditi ottenuti dalle rivalutazioni dei fondi per il Trattamento di Fine Rapporto (Tfr) maturate nell'anno solare in corso (2023).

Soggetti interessati

Sono soggetti al versamento in rassegna tutti i datori di lavoro, ad eccezione di coloro che:

- non sono considerati sostituti d'imposta (es. i datori di lavoro di colf e badanti);
- hanno iniziato la loro attività nel corso del 2023.

Come determinare l'acconto

È possibile scegliere tra due metodi per il calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva sul Tfr:

- il metodo storico, che corrisponde al 90% dell'imposta relativa all'anno precedente, basato sulla rivalutazione accumulata nell'anno solare precedente (sul Tfr al 31.12.2022), indipendentemente dalle cessazioni avvenute nel 2023;
- il metodo previsionale, che ammonta al 90% dell'imposta sostitutiva calcolata sulla rivalutazione presumibile per il 2023, tenendo conto delle cessazioni avvenute entro il prossimo 30.11.2023.



Nota bene

Indipendentemente dall'approccio scelto per il versamento dell'acconto, il calcolo del saldo dell'imposta sostitutiva avviene nel seguente modo:

- si considera come punto di riferimento il 31.12.2023;
- si applica l'aliquota del 17% sul valore delle rivalutazioni dei fondi Tfr relativi allo stesso anno.
-

L'importo risultante dall'imposta così calcolata dovrà essere versato al netto dell'acconto già pagato.

Termini di versamento dell'imposta sostitutiva

Il pagamento dell'imposta sostitutiva sul Tfr è previsto in due soluzioni (anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno):

- la prima (a titolo di acconto) entro il 16.12. di ogni anno (18/12/2023), corrispondente al 17%:
 - del 90% delle rivalutazioni accumulate nell'anno precedente (2022) se calcolato con il metodo storico;
 - del 90% delle rivalutazioni accumulate nell'anno in cui l'acconto è dovuto (2023) se calcolato con il metodo previsionale;
- la seconda (a titolo di saldo) entro il 16 febbraio dell'anno successivo (16.2.2024).

**Nota bene**

L'imposta sostitutiva, quando si effettua una rivalutazione alla fine dell'anno, solitamente viene dedotta come una riduzione del fondo Tfr. Al contrario, se si verifica la cessazione del rapporto di lavoro, questa imposta dovrà essere trattenuta dal Tfr rivalutato accumulato nel corso dell'anno in corso.

Come determinare il Tfr

Conformemente all'[articolo 2120 cod. civ.](#), il Trattamento della fine rapporto (Tfr) viene calcolato sommando, per ogni anno di servizio, una quota pari all'importo della retribuzione corrispondente all'anno, divisa per il coefficiente 13,5, al netto del contributo aggiuntivo Ivs dello 0,50% dell'imponibile previdenziale dell'anno.

**Nota bene**

Tale quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, considerando un mese completo per le frazioni di mese pari o superiori a 15 giorni.

Sempre in base all'[articolo 2120 cod. civ.](#), è obbligatorio rivalutare il fondo Tfr accantonato al 31.12 dell'anno precedente (escludendo quindi la quota accumulata nell'anno), utilizzando un coefficiente composto da:

- un tasso fisso pari all'1, 50%;
- un tasso variabile determinato al 75% dell'incremento dell'indice dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati certificato dall'Istat rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente (chiamato tasso di inflazione).

**Nota bene**

Con la [circolare n. 78/E/2001](#) sono state fornite le seguenti precisazioni:

- la rivalutazione del Trattamento di fine rapporto (Tfr) accantonato deve avvenire alla fine di ogni anno o alla data di cessazione del rapporto di lavoro, e deve essere considerata come un incremento del fondo Tfr;
- il tasso fisso dell'1,50% deve essere distribuito in dodicesimi;
- il tasso di acquisto di riferimento è quello registrato nel mese di cessazione del rapporto di lavoro rispetto a dicembre del mese precedente;
- le frazioni di mese pari o superiori a 15 giorni devono essere conteggiate come un mese intero.

La rivalutazione del Tfr coinvolge sia il Tfr rimasto in possesso del datore di lavoro che quello versato nel Fondo di Tesoreria gestito dall'Inps (nel caso di aziende con almeno 50 dipendenti).

**Attenzione!!**

Nella situazione appena descritta, il datore di lavoro deve regolarizzare l'importo versato, assegnandolo alla posizione di ciascun dipendente nel sistema UniEmens, compensando il credito accumulato con l'obbligo contributivo ([circolare n. 70/E/2007](#)).

È importante notare che la rivalutazione non riguarda il Tfr destinato alla previdenza complementare e le quote di TFR che vengono erogate mensilmente attraverso la busta paga fino al 30.6.2018 (conosciute come QUIR).

Caso particolare: soggetti che non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta

Nel caso in cui il Trattamento di fine rapporto (Tfr) sia erogato da soggetti che non sono considerati sostituti d'imposta (es. datori di lavoro di collaboratori familiari quali colf e badanti), l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni complessivamente si accumula per l'intero Tfr ricevuto e deve essere gestito in questo modo:

- il percettore del Tfr stesso (es. il collaboratore familiare) deve calcolare e liquidare questa imposta al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui riceve il Tfr (nella sezione RM del modello Redditi PF).

RIVALUTAZIONI SUL TFR MATURATO DAL 1/1/2001	
Importo rivalutazioni	Imposta sostitutiva 17%
38 Acconto da versare 00	39 00
	40 00

- l'imposta deve poi essere versata nei termini previsti per il saldo delle imposte relative alla stessa dichiarazione, utilizzando il modello F24 con il codice tributo 1714, come indicato nella [risoluzione n. 87/E/2001](#).

Questo stesso processo si applica anche nel caso di percezione di un'anticipazione del Tfr.

**Nota bene**

È importante sottolineare che i lavoratori che aderiscono a una forma pensionistica complementare non sono tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva. Questo perché il lavoratore non dispone di un Tfr, in quanto è stato destinato a un fondo pensione.

Modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva: il metodo storico

Il metodo storico implica il pagamento di un acconto dell'imposta sostitutiva, calcolato sul 90% dell'incremento ottenuto nell'anno precedente. Questo include anche le rivalutazioni relative ai Tfr erogati durante l'anno in questione.

Per determinare l'ammontare soggetto a imposta, bisogna fare riferimento:

- al Tfr al 31.12.2022, dopo la rivalutazione;
- alle rivalutazioni relative ai Tfr erogati durante il 2022.

Questi importi saranno considerati solo al 90% ai fini del calcolo dell'acconto. Successivamente, si applicherà l'aliquota del 17% all'importo determinato.

METODO	FORMULA
Metodo storico	

La deduzione dei costi “non imputabili” al conto economico

di **Fabio Landuzzi**

Convegno di aggiornamento - EVENTO GRATUITO

Novità del periodo estivo e fiscalità immobili d'impresa

Scopri di più

L'[articolo 109, comma 4, Tuir](#), fissa per la **deducibilità fiscale** dei **componenti negativi di reddito**, il noto **principio della preventiva imputazione**, stabilendo espressamente che “*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza*”; il secondo periodo del comma 4 prescrive, poi, che il principio di preventiva imputazione si considera verificato anche in relazione ai componenti di reddito **imputati direttamente a patrimonio**, per effetto dell'applicazione dei **principi contabili** adottati dall'impresa nella redazione del bilancio.

Si tratta di un principio strettamente collegato a quello più generale di “**derivazione rafforzata**”, poiché crea **uno stretto legame** fra la dimensione contabile e quella fiscale di formazione del risultato imponibile.

Lo stesso comma 4, dell'[articolo 109, Tuir](#), indica tuttavia **tre deroghe** all'anzidetto **principio di previa imputazione** dei componenti negativi di reddito; si tratta rispettivamente:

- dei **costi imputati in un esercizio precedente** (lett. a);
- dei **costi non imputabili al conto economico** ma deducibili *ex lege* (lett. b, primo periodo);
- dei **costi specificamente afferenti a componenti positivi di reddito** non imputati a loro volta al conto economico.

La seconda delle deroghe sopra elencate – quella di cui alla lettera b), primo periodo – riguarda i costi che, “*pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge*”.

La locuzione “**non imputabili**” ha da sempre suscitato **dubbi** circa la sua concreta portata, poiché vi è chi tende a ritenere che debba ricorrere una sorta di **oggettiva impossibilità** ad imputare i costi di cui si tratta nel conto economico della società e chi, invece, ritiene che possa trattarsi anche di **una facoltà riservata al redattore di bilancio** nella scelta se far transitare (o meno) dal conto economico quel determinato componente negativo (tesi a cui si aderisce).

Vediamo ora quali sono questi **costi “non imputabili” al conto economico** che godono, comunque, della deduzione ai fini fiscali.

In prima battuta, si ritiene trattasi di quei componenti negativi che, vuoi in forza delle **disposizioni di legge**, o vuoi anche secondo **quanto prescritto dai principi contabili** applicati dall'impresa, pur concorrendo alla formazione del reddito imponibile, sono a loro volta **connessi alla destinazione del risultato netto** dell'esercizio. È, infatti, rilevante ricordare che questa disposizione fu inserita storicamente nel Tuir su istanza della **Commissione parlamentare dei Trenta** con l'obiettivo dichiarato di **evitare incertezze interpretative**, con la precisazione che questa disposizione sarebbe stata comunque applicabile solo ai componenti reddituali **“naturalmente destinati al conto economico”**.

Definito in questo modo il perimetro normativo, **esempi** di componenti negativi “non imputabili” al conto economico e pur tuttavia deducibili sono i seguenti:

- la quota dei **compensi spettanti agli amministratori**, o anche a **dipendenti**, che è **determinata in relazione all'utile dell'esercizio**, deducibile ai sensi dell'[articolo 95, Tuir](#) ;
- la quota di **erogazioni liberali**, deducibile nei limiti dell'[articolo 100, comma 2, Tuir](#), o di altre disposizioni speciali, che viene **rilevata in sede di destinazione dell'utile netto** dell'esercizio secondo le disposizioni statutarie;
- la **remunerazione dei contratti di associazione in partecipazione** per le quali [l'articolo 95, comma 6, Tuir](#), dispone la deduzione anche in assenza della imputazione al conto economico;
- le **rettifiche in diminuzione del reddito** imponibile derivanti dalle **procedure di cui all'articolo 31-quater, D.P.R. 600/1973** nell'ambito dei c.d. *corresponding adjustment*, in materia di rettifiche eseguite sui **prezzi di trasferimento**.

Ebbene, in queste circostanze, la **rettifica in diminuzione del reddito imponibile** potrà avvenire operando una **variazione in diminuzione** del risultato economico emergente dal bilancio; tuttavia, si tratterà di una **differenza permanente** fra il dato del risultato economico e quello del risultato imponibile, sicché l'operazione non sarà foriera di generare l'iscrizione di **imposte differite**, incidendo direttamente sulla determinazione delle **imposte correnti dell'esercizio**.

La maggior tutela dell'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, passa attraverso la sua abrogazione

di **Gianfranco Antico**

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Sul versante dei controlli esterni, il rafforzamento della dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria ha trovato spazio attraverso la **L. 212/2000**, che ha introdotto, nel nostro ordinamento fiscale, lo **Statuto del Contribuente**, in attuazione degli [articoli 3, 23, 53 e 97](#) della Costituzione, facendo sostanzialmente leva sul **rapporto di buona fede** (che deve sempre intercorrere tra Ufficio e contribuente), cercando di **rendere effettiva la collaborazione fra gli stessi**.

Per quel che qui interessa specificatamente, il legislatore ha fissato, con l'[articolo 12, L. 212/2000](#), **i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica**, stabilendo le regole in ordine alle modalità di esecuzione dei controlli.

In particolare, il rispetto e la salvaguardia dedicata dal legislatore alla **mera possibilità** concessa al contribuente di far seguire "**osservazioni e richieste**", dopo la conclusione della verifica, declinata nel comma 7, dell'[articolo 12, L. 212/2000](#), nonché la conseguente necessità di valutare la fondatezza delle eventuali eccezioni rappresentate, hanno imposto (di fatto) all'attività di accertamento, una battuta d'arresto, che la norma contiene in **almeno 60 giorni**.

Infatti, in forza della disposizione contenuta nell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), il momento del contraddittorio **lascia la fase di svolgimento della verifica** – durante la quale il contribuente può comunque giornalmente chiedere la **verbalizzazione di sue osservazioni e richieste**, a norma dell'[articolo 32, comma 1, n. 2, D.P.R. 600/1973](#), e dell'[articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) – per collocarsi in un momento di **maggior terzietà delle parti**, non più direttamente coinvolte nell'attività di indagine.

Tale fase temporale, che segue la verifica, ma precede l'emissione dell'atto di accertamento, è stata opportunamente valorizzata dal legislatore, permettendo al contribuente – se lo ritiene opportuno – di assumere una **posizione attiva nel procedimento di accertamento tributario**, collaborando fattivamente all'eventuale riesame e rivalutazione del fatto impositivo.

Su questo aspetto ricordiamo che la **Corte costituzionale, con la sentenza n. 47/2023**, ha riconosciuto che le garanzie previste nell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), “ *trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad **accessi, ispezioni e verifiche fiscali** effettuate nei locali **ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale** del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali*”.

La stessa Corte costituzionale, preso atto che “*la **mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica** rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale*”, ha invitato il legislatore ad attivarsi per “*un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata*”.

La delega fiscale (**L. 111/2023**) è, quindi, orientata ad **accogliere il monito dei Giudici costituzionali**, rendendo generalizzati i principi di fondo che già governano il contraddittorio preventivo nelle ipotesi attualmente disciplinate dal legislatore, superando così il “**doppio binario**” attualmente vigente per i casi diversi da quelli disciplinati dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) (mediante accesso o “a tavolino”).

Infatti, l'[articolo 17, L. 111/2023](#), indica i criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**, prevedendo l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei **controlli automatizzati** e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato (es. i cd. parziali automatizzati con i quali si recuperano redditi di fabbricati non dichiarati).

Il legislatore delegato, quindi, è invitato a predisporre una disposizione generale sul **diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, secondo le seguenti caratteristiche:

- **disciplina omogenea**, indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (a tavolino, ovvero mediante accessi, ispezioni e verifiche);
- **termine congruo a favore del contribuente – non inferiore a 60 giorni** – per formulare **osservazioni** sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell'ente impositore di **motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente**;
- estensione del livello di maggior tutela previsto **dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#)**.

E già dalla **prima bozza del decreto legislativo relativo allo Statuto del contribuente** l'estensione delle maggiori tutele previste dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), **passa attraverso la sua abrogazione e contestuale introduzione di un contraddittorio generalizzato**, che riguarda anche i controlli interni, prevedendo l'obbligo per l'Ufficio di comunicare al contribuente gli elementi essenziali del provvedimento, assegnando un **termine non inferiore a sessanta giorni** per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per **accedere ed estrarre copia degli atti** del fascicolo.



Il provvedimento non è adottato prima della scadenza del termine dei 60 giorni, ovvero a quello prorogato dall'Amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, **per non più di trenta giorni.**

Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo, ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al **centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.**

OPERAZIONI STRAORDINARIE***Fiscalità diretta ed indiretta dei canoni di affitto d'azienda***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Seminario di specializzazione

Aspetti civilistici e fiscali dell'affitto d'azienda

Scopri di più

Nella gestione di un'operazione di **affitto d'azienda**, uno degli aspetti più importanti riguarda il **regime impositivo dei canoni d'affitto**, derivanti dalla concessione in affitto dell'azienda.

Il trattamento fiscale di tali canoni può assumere **differenti risvolti** in funzione della **natura del concedente** e, in particolare se, a seguito della concessione in affitto dell'azienda, **tale soggetto mantenga o meno la qualifica d'imprenditore**.

Ai fini Iva, i canoni d'affitto relativi alla concessione in affitto dell'azienda sono **soggetti ad imposta solo se il concedente mantiene la qualifica di imprenditore** a seguito della locazione dell'azienda. In particolare, se a seguito dell'affitto dell'azienda il concedente **perde** momentaneamente la **qualifica di soggetto commerciale** (ciò accade quando l'imprenditore individuale affitta l'unica azienda), e la corrispondente partita Iva è sospesa, i canoni di locazione incassati in tale periodo **sono esclusi dal campo di applicazione del tributo sul valore aggiunto**, rientrando, quindi, in quello dell'**imposta di registro proporzionale**, nella misura del **3%** (circolare n. 26/E/1985).

È, tuttavia, possibile beneficiare di un risparmio d'imposta, se il contratto d'affitto d'azienda distingue il **canone riferibile alla parte immobiliare**, rispetto a quello relativo alla **parte restante del complesso aziendale affittato**: la quota di canone riferibile alla componente immobiliare sconta, infatti, la **minor aliquota del 2%**, a differenza dell'ordinario **3%**, che continua a gravare sulla **quota non immobiliare**.

Diversamente, se oggetto della locazione è un **ramo d'azienda dell'imprenditore individuale**, che continua comunque ad esercitare attività di impresa con la parte di azienda non locata, ovvero il locatore sia una società, i **canoni di locazione rientrano sempre nel campo di applicazione dell'Iva**, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in **misura fissa di euro 200**.

Nella prima delle due ipotesi prospettate, la locazione dell'unica azienda, da parte dell'imprenditore individuale, comporta, quindi, la **sospensione della soggettività passiva ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**, previa apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, non

oltre **30 giorni dalla conclusione del contratto di affitto**.

La posizione Iva sarà **riattivata al momento della restituzione dell'azienda affittata**, ovvero non appena **sarà iniziata una nuova attività soggetta ad Iva**, ma nel frattempo l'imprenditore individuale è **esonero da tutti gli obblighi Iva**. Tuttavia, la cessione di un bene affittato comporta la necessità di **riattivare la partita Iva**, al fine di procedere (circolare n. 154/1995):

- alla **fatturazione e registrazione dell'operazione**;
- alla **liquidazione dell'imposta**;
- al **versamento dell'imposta**;
- alla presentazione della **dichiarazione annuale**.

Al pari di quanto visto per la fiscalità indiretta, anche in ambito delle imposte dirette è necessario distinguere **due ipotesi**:

- **locazione dell'unica azienda** da parte dell'imprenditore individuale e locazione di ramo d'azienda da parte dell'imprenditore individuale;
- locazione d'azienda da parte di **società commerciale**.

Nel primo caso, ai fini Irpef, il canone percepito dall'imprenditore individuale che ha locato l'unica azienda è qualificabile come **reddito diverso**, ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lett. h\), Tuir](#), e, quindi, rilevante in base al **principio di cassa**. L'ammontare imponibile è pari alla **differenza tra**:

- **i canoni percepiti** e;
- le eventuali **spese sostenute per la produzione degli stessi** (C.T.C sentenza n. 2489/2002), come le spese di **manutenzione e riparazione straordinaria ed ammodernamento**, di cui all'[articolo 71, comma 2, Tuir](#).

Diversamente, il canone percepito dall'imprenditore individuale che ha locato l'unica azienda non rientra nel campo di applicazione dell'Irap, per carenza del requisito soggettivo, **non essendo più un imprenditore**. Specularmente, se l'affittuario alla data del contratto di concessione in godimento dell'azienda non rivestiva già la qualifica di imprenditore commerciale, ma la acquisisce per **effetto di tale operazione il canone d'affitto** diventa, quindi, un **costo deducibile dal reddito d'impresa** e dalla base imponibile Irap (qualora sia soggetto passivo di tale imposta).

Nella seconda fattispecie, invece, poiché a seguito dell'affitto il concedente **mantiene la qualifica di imprenditore**, i canoni di locazione incassati:

- saranno assoggettati ad **Iva ordinaria del 22%** e **all'imposta di registro in misura fissa** (euro 200),
- concorrono alla **formazione del reddito d'impresa** e della **base imponibile Irap** (ad esclusione dell'imprenditore individuale), come componenti positivi.

