

Edizione di lunedì 7 maggio 2018

LAVORO E PREVIDENZA

Contestazioni Inps sui soci delle immobiliari al capolinea

di Alessandro Bonuzzi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Contenuto letterale della fattura e deduzione del costo

di Sandro Cerato

IVA

Revoca della dichiarazione di intento e fattura differita

di Fabio Landuzzi

CONTENZIOSO

Notifica nulla senza raccomandata informativa

di Angelo Ginex

IVA

Sanzioni Intra acquisti a campo ridotto

di EVOLUTION

LAVORO E PREVIDENZA

Contestazioni Inps sui soci delle immobiliari al capolinea

di Alessandro Bonuzzi

In passato si è sviluppato un preoccupante **contenzioso amministrativo e giudiziario** nei confronti dei **soci** delle **società di persone commerciali** aventi quale oggetto sociale la **locazione e gestione** di beni immobili.

Trattasi delle società di persone che risultano svolgere le attività identificate con **codice Ateco 2007** 68.20.1 e 68.20.2, nonché con **codice Ateco 2002** 70.20.0. Ebbene, l'Inps ha sostenuto l'obbligo di iscrizione alla **Gestione IVS** dei soci di tali società sul presupposto che “*anche l'attività di gestione, conduzione, locazione ed affitto di beni immobili produce redditi d'impresa se esercitata da società di persone – commerciali – o di capitali*”.

Fortunatamente, la giurisprudenza non è stata di questo avviso, essendosi pronunciata nel corso degli anni in **senso avverso** rispetto alla pretesa dell'Ente previdenziale. Tra tutte si riporta:

- la [sentenza n. 3835/2016](#) della Corte di Cassazione, secondo cui nelle Sas “*la qualità di socio accomandatario non è sufficiente a far sorgere l'obbligo di iscrizione nella gestione assicurativa degli esercenti attività commerciali, essendo necessaria anche la partecipazione personale al lavoro aziendale, con carattere di abitualità e prevalenza*”;
- l'[ordinanza n. 18149/2017](#) e [25/2018](#) della Corte di Cassazione, secondo cui “*la società di persone che svolge un'attività volta alla locazione di immobili di sua proprietà e alla riscossione dei canoni di locazione non svolge un'attività commerciale ai fini previdenziali, a meno che essa non si inserisca in una più ampia di prestazione di servizi quale l'attività di intermediazione immobiliare*”.

In buona sostanza, recependo gli indirizzi della **giurisprudenza**, è possibile affermare che **sussiste l'obbligo di iscrizione** del socio nella gestione degli esercenti attività commerciali:

- se egli **partecipa personalmente** al lavoro aziendale in modo **prevalente e abituale**,
- sempreché sia dimostrato che la società svolga un'effettiva **attività commerciale** (e non di mera locazione).

E quest'ultimo requisito **non** può di certo ritenersi **integrato** quando:

- gli immobili sono posseduti dalla società a titolo di **proprietà** o comunque in **leasing**;
- gli immobili posseduti sono **concessi in locazione** e ciò risulta da **contratti di locazione**;
- l'ammontare dei **canoni** indicati nei contratti di locazione coincide con il **reddito**

d'impresa dichiarato.

Dal [messaggio 7 giugno 2017, n. 2345](#), emanato dall'Inps si evince che il pensiero pro-contribuente espresso dalla giurisprudenza sembra essere stato **recepito** anche dall'Istituto.

Il documento, però, chiude la trattazione della tematica affermando che, in caso di **inesistenza** del presupposto della **natura commerciale** della società, i funzionari dell'Ente si preoccupano di inviare la documentazione raccolta in fase di verifica all'**Agenzia delle entrate** *"al fine di valutare la corretta applicazione del regime fiscale delle società al soggetto giuridico che dagli accertamenti risulti in realtà svolgere un'attività connessa al mero godimento del bene immobile"*.

Da tali parole sembrerebbe che il Fisco possa arrivare a mettere in discussione la **legittimità** dell'utilizzo del negozio societario allorquando l'attività si sostanzi nella mera locazione dell'immobile, contestando, magari, gli effetti positivi in termini di deduzione dei costi e di detrazione dell'Iva derivanti dall'adozione del **regime fiscale d'impresa**.

Al riguardo, non può non essere menzionata la [sentenza del Tribunale di Varese del 31 marzo 2010](#), la quale ha stabilito che *"il mero godimento di beni di proprietà sociale ... non può ... trovare spazio all'interno dello schema di alcun tipo sociale, non riconoscendosi in tale fattispecie gli elementi essenziali richiesti dall'articolo 2247 cod. civ. quali elementi costitutivi della società"*.

Ecco allora che potranno considerarsi al riparo da possibili contestazioni sia dell'**Agenzia delle entrate** che dell'**Inps** le sole società immobiliari che prestano anche **servizi accessori alla locazione**, in modo da configurare lo svolgimento di una **"minima"** attività, senza che però, al contempo, il lavoro svolto dai soci divenga per essi **abituale e prevalente**.

Master di specializzazione di 6 incontri
LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA NELLE SOCIETÀ ED ENTI (LEGGE 231/2001) 
Roma

REDDITO IMPRESA E IRAP

Contenuto letterale della fattura e deduzione del costo

di Sandro Cerato

Nella **Norma di comportamento AIDC n. 199** è stata analizzata, tra le altre cose, la rilevanza del **contenuto letterale** delle fatture ai fini della **deducibilità del costo** relativo all'operazione fatturata.

Sul punto, è stato evidenziato che la **registrazione della fattura** relativa a beni o a servizi acquisiti, oltre ad essere eseguita per detrarre l'Iva addebitata dai fornitori nella liquidazione periodica, ha quale ulteriore effetto quello di iscrivere in contabilità il relativo costo.

Secondo l'AIDC, però, **l'esistenza della fattura non è di per sé indispensabile per la deduzione del costo** ai fini delle imposte sul reddito.

Nella **norma di comportamento** in rassegna si afferma, infatti, che *“la verifica della deducibilità di un costo comporta l'esame del rispetto dei principi generali di determinazione del reddito imponibile (così come emergenti dal complesso normativo grazie all'elaborazione della Dottrina, della Prassi e della Giurisprudenza), utilizzando ogni mezzo e documento disponibili, senza limitarsi alla fattura (che, peraltro, non sempre deve essere emessa), né, tanto meno, alle sue eventuali carenze formali”*.

In particolare, **ai fini della deducibilità di un componente negativo di reddito**, occorre preliminarmente verificare se il costo sia **inerente**, ovvero se sia correlabile con i componenti positivi del reddito imponibile.

Secondo la giurisprudenza di legittimità:

- per stabilire la **deducibilità di un componente di reddito** non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia **correlato in senso ampio all'impresa** in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili ([n. 16826 del 30.07.2007](#));
- il **concepto di inerenza deve essere interpretato in modo ampio**, quale collegamento dei costi e degli oneri con l'attività dell'impresa e non con i ricavi ([Cass. n. 3583 del 13.02.2009](#)).

Oltre a soddisfare il predetto **requisito dell'inerenza**, l'[articolo 109, comma 1, Tuir](#), prevede che *“i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in*

cui si verificano tali condizioni”.

In altri termini, un **costo per poter essere dedotto dal reddito d'impresa** deve essere certo nell'**an** (non essendo deducibile alcun costo che sia solo presunto) e nel **quantum**, ovvero determinato o determinabile (non essendo deducibile alcun costo che sia attendibilmente stimato).

Il costo sostenuto dal contribuente, per essere **deducibile dal reddito**, deve essere poi imputato al corretto periodo d'imposta, dovendo contrapporsi ai componenti positivi di reddito imponibili dello stesso periodo, secondo i **criteri di imputazione temporale** fissati dal Tuir, i cui **principi fondamentali** di riferimento sono quelli:

- di **cassa**, per gli esercenti arti e professioni e per le imprese minori;
- di **competenza**, per i titolari di reddito d'impresa diversi dalle imprese minori.

Secondo quanto precisato dalla giurisprudenza di legittimità, la regola posta per i titolari di reddito d'impresa dal citato [articolo 109 Tuir](#), deve essere interpretata nel senso che:

- per le **spese e gli altri componenti negativi di cui non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare**, si assume come esercizio di competenza quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuna di tali componenti ([n. 869 del 15.1.2009](#));
- i **costi sostenuti dopo la chiusura dell'esercizio** contabile di riferimento, ma **incidenti sul ricavo netto** determinato dalle operazioni dell'**anno** già definito, devono costituire elementi di rettifica del bilancio dell'**anno precedente**, così concorrendo a formare il reddito d'impresa di quell'anno ed incidendo legittimamente in flessione sullo stesso, senza che sia lasciata al contribuente la facoltà di decidere a quale anno imputare tali costi, tutte le volte in cui siano divenuti **noti**, in quanto certi e precisi nell'ammontare, prima della delibera approvativa del risultato d'esercizio ([n. 3484 del 14.02.2014](#)).

In conclusione, quindi, secondo la **Norma di comportamento AIDC 199**, ancorché la fattura sia spesso uno dei principali documenti utili alla verifica della corretta determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi, il suo **contenuto** non è in sé determinante: perché un costo sia deducibile dal reddito, è sufficiente, infatti, che il contribuente sia in grado di dimostrare, con **documenti accessori**, che **l'onere effettivamente sostenuto sia inerente, determinato (o determinabile) ed imputato al corretto periodo d'imposta**.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Revoca della dichiarazione di intento e fattura differita

di Fabio Landuzzi

La **fattura**, in linea di principio, deve essere **emessa entro le ore 24:00** dello **stesso giorno in cui viene effettuata l'operazione**, salvo le deroghe previste dalla normativa.

In merito alle **cessioni di beni**, come noto, il **differimento della fatturazione** può avvenire sulla base di un **DDT** (Documento Di Trasporto) o di un **altro documento idoneo**; in questo caso, la fattura può essere emessa **entro il 15° giorno** del mese successivo a quello della consegna o spedizione del bene, riportando nel documento gli **estremi del DDT**, o di altro documento equipollente. Il tutto, sempre che **anteriormente alla emissione del DDT** non intervenga il **pagamento**, totale o parziale, del corrispettivo, in quanto in questo caso il cedente, entro lo **stesso giorno dell'incasso**, deve emettere la relativa fattura.

Ma è un dato di fatto che la facoltà, che sottende una *ratio di semplificazione* amministrativa, di emettere **fattura differita** per talune operazioni (cessioni di beni ed anche prestazioni di servizi), **non muta il momento di esigibilità dell'imposta** il quale coincide sempre con quello di **effettuazione dell'operazione**, e non con quello della emissione della fattura ([articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972](#)).

In questo contesto, se il **cessionario esportatore abituale** si avvale del plafond e comunica al cedente, anteriormente alla effettuazione della operazione, la **dichiarazione di intento** assolvendo ai rispettivi obblighi normativi e procedurali, l'operazione sarà regolarmente fatturata in **regime di non imponibilità** ex [articolo 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#).

È perciò in corrispondenza del **momento di effettuazione** Iva dell'operazione che **si cristallizza il consumo del plafond**, come pure, nel caso delle operazioni imponibili, è in questo momento che si determina – ad esempio – **l'aliquota Iva applicabile**, tanto che, ove nel periodo intercorrente fra tale momento e quello di emissione della fattura differita intervenisse una modifica normativa dell'aliquota Iva, questa **non avrebbe effetti** sull'operazione già effettuata, benché la relativa fattura fosse appunto emessa in una data successiva.

Ha destato perciò molte perplessità in dottrina l'arresto con cui la **Corte di Cassazione** – [sentenza n. 5174 del 17.01.2017](#) – ha ritenuto che se fra la **data di effettuazione dell'operazione** (quindi, in caso di cessione di beni mobili, la data della consegna o spedizione) e la **data di emissione della fattura differita**, interviene la **revoca** da parte del cessionario della **dichiarazione di intento** trasmessa al cedente prima della data di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione, per le cessioni di beni mobili), quest'ultima deve essere documentata con **fattura assoggettata ad Iva** in luogo del regime di non imponibilità ex [articolo 8, lett. c\)](#),

D.P.R. 633/1972.

Le argomentazioni che hanno indotto gli Ermellini a questa conclusione appaiono in verità non molto chiare nella **parte motiva della sentenza**, ove sono riportati alcuni passaggi sui contenuti dei quali in dottrina si è dissentito:

- si legge che nel momento in cui la dichiarazione di intento viene revocata, il suo **effetto esonerativo cessa immediatamente** dal momento in cui **la revoca è portata a conoscenza del cedente**; quindi, ogni qualvolta la fattura sia emessa in data successiva a questo fatto, essa non potrebbe che essere **soggetta ad Iva**;
- ciò, essenzialmente, perché secondo il ragionamento dei giudici di Cassazione la **regola generale** del tributo sarebbe **l'imponibilità delle operazioni**, così che il venire meno di una delle condizioni che legittimano la non imponibilità, in qualunque momento anteriore alla emissione della fattura, comporterebbe la **riattivazione della regola generale** dell'assoggettamento ad Iva;
- infine, e qui le **perplessità** aumentano, viene detto che se la **revoca** interviene **dopo l'emissione della fattura**, deve essere comunque emessa una **nota di variazione ex articolo 26 D.P.R. 633/1972.**

Quest'ultima soluzione, come premesso, **non è convincente**.

La **revoca della dichiarazione di intento** non può infatti **ripristinare con effetto retroattivo** il regime Iva di una operazione che ha già avuto il suo **momento di effettuazione**, pena l'esposizione di tutto il sistema alla semplice e volatile **volontà o convenienza** degli operatori, con buona pace di quella **certezza e stabilità** su cui invece il sistema normativo Iva vorrebbe basarsi.

Naturalmente, ove la revoca postuma fosse motivata da uno **splafonamento** del cessionario, si dovrebbero attivare i **rimedi** già noti nella prassi, ma senza perciò dover derogare, a sistema, al principio generale della cristallizzazione del regime Iva dell'operazione alla data in cui si realizza il suo **momento di effettuazione**.



CONTENZIOSO

Notifica nulla senza raccomandata informativa

di Angelo Ginex

In caso di **irreperibilità relativa** del contribuente, configurabile anche quando quest'ultimo **non** venga **reperito** dall'agente postale **dopo diversi tentativi di accesso**, la notificazione degli avvisi e degli atti impositivi segue la procedura di cui all'[articolo 140 c.p.c.](#), il quale richiede la spedizione e l'effettiva ricezione dell'**avviso di avvenuto deposito** dell'atto presso la casa comunale mediante lettera **raccomandata con avviso di ricevimento**. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza 6 aprile 2018, n. 8478](#).

La vicenda trae origine dalla pronuncia con cui i giudici di seconde cure avevano ritenuto illegittima una cartella di pagamento, in quanto invalidamente notificata seguendo la procedura di cui all'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#).

Essi avevano, infatti, rilevato come il soggetto fosse soltanto **temporaneamente irreperibile**, e non assolutamente indisponibile, in quanto **residente nello stesso Comune** in cui andava effettuata la notifica. Pertanto, contrariamente a quanto effettuato, la **procedura da seguire** era quella prevista dall'[articolo 140 c.p.c.](#).

L'Agente della riscossione procedeva, dunque, a proporre **ricorso per cassazione** per violazione dell'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), sull'assunto che il giudice, nell'emanare il proprio provvedimento, non avesse considerato che tale articolo non richiede la **spedizione dell'avviso di deposito**, prevista invece dall'[articolo 140 c.p.c.](#) tramite **raccomandata con avviso di ricevimento**.

Esso affermava, infatti, che la procedura utilizzata era corretta, essendosi dimostrati infruttuosi i tentativi di accesso effettuati dal **messo notificatore** presso l'**indirizzo del contribuente**.

I Supremi giudici, rigettando il ricorso, hanno colto l'occasione per ribadire gli adempimenti che il messo notificatore deve porre in essere, qualora notifichi un **atto impositivo** ad un **soggetto irreperibile**.

Essi, dunque, richiamando un precedente arresto giurisprudenziale (cfr., [Cass., sentenza n. 24260/2014](#)), hanno rilevato come sia illegittima la notifica di avvisi e di atti impositivi effettuata mediante la procedura di cui all'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), qualora il soggetto notificatore abbia rilevato una mera **irreperibilità relativa** di quello notificato, senza effettuare delle ricerche.

Inoltre, con [sentenza n. 6788/2017](#) la Suprema Corte ha operato una **distinzione** a seconda che

sia conosciuta o meno la residenza del soggetto irreperibile.

Nel **primo caso**, la notificazione dell'avviso o dell'atto impositivo al **soggetto temporaneamente irreperibile** deve essere compiuta seguendo le regole previste dall'[articolo 140 c.p.c.](#), richiedendosi l'affissione di un avviso di deposito dell'atto alla porta della sua abitazione ed il contestuale **invio di una raccomandata informativa** con avviso di ricevimento.

Nel **secondo caso**, invece, se a seguito di ricerche si attesta un'**irreperibilità assoluta** del soggetto, in quanto trasferitosi in **luogo sconosciuto**, l'avviso di deposito va solamente affisso nel Comune ex [articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), non essendo **necessario l'adempimento prescritto dal codice di rito**.

La giurisprudenza di legittimità, come noto, si è conformata a quanto disposto dal giudice delle leggi, secondo il quale, in virtù del combinato disposto degli [articoli 26 D.P.R. 602/1973](#) e [60 D.P.R. 600/1973](#), affinché si ritenga validamente perfezionata la notifica dell'atto impositivo, è necessario l'invio della raccomandata informativa di cui all'[articolo 140 c.p.c.](#), e la sua successiva ricezione da parte del destinatario (cfr., [Corte Cost., sentenza n. 258/2012](#)).

Dunque, corretta è stata l'applicazione del disposto normativo da parte della competente Commissione tributaria regionale, la quale aveva sancito la **nullità della notificazione**, attesa la **necessità dell'invio della raccomandata informativa** di cui all'[articolo 140 c.p.c.](#), in caso di accertata **irreperibilità relativa** del contribuente.

La questione dedotta in giudizio, infatti, non ineriva al mancato invio dell'avviso informativo, ma alla **legittimità della procedura** scelta *ab origine*.

OneDay Master

LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E L'APPELLO

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Sanzioni Intra acquisti a campo ridotto

di **EVOLUTION**



In linea generale sono obbligati alla presentazioni degli elenchi Intrastat tutti i soggetti passivi Iva che effettuano operazioni con controparti Ue.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Iva”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo si sofferma sugli aspetti sanzionatori relativi alle violazioni di natura statistica.

Per le **violazioni Intrastat di natura statistica**, l'omissione (o l'inesattezza) dei dati comporta l'applicazione di una sanzione prevista dall'[articolo 34, comma 5, D.L. 41/1995](#) con rinvio all'[articolo 11, D.Lgs. 322/1989](#), nelle seguenti misure:

- da L. 400.000 (€ 206) a L. 4.000.000 (€ 2.065) per le violazioni commesse da persone fisiche;
- da L. 1.000.000 (€ 516) a L. 10.000.000 (€ 5.164) per le violazioni commesse da società od enti.

Con l'[articolo 25, D.Lgs. 175/2014](#) (decreto semplificazioni) è stato riscritto l'[articolo 34, comma 5, D.L. 41/1995](#), fermo restando il rinvio alle sanzioni del citato articolo 11.

In particolare, nella versione in vigore dal 13/12/2014, **l'applicazione delle sanzioni** per omissione o inesattezza **viene circoscritta** ai soli operatori che rientrano nell'elenco delle indagini statistiche per le quali la mancata fornitura è oggetto di sanzione (da non confondere con l'elenco delle rilevazioni con obbligo di risposta previsto dal Programma statistico nazionale) emanato annualmente ai sensi dell'[articolo 7](#) e [13 del D.Lgs. 322/1989](#).

Gli acquisti e le cessioni di beni con i Paesi Ue (sistema Intrastat) inclusi nell'Elenco dei lavori (Sdi e Sda) compresi nel **Psn 2017-2019** (Aggiornamento 2018 avvenuto con **D.P.R. 31 gennaio 2018**) per i quali la mancata fornitura dei dati è **sanzionabile** in quanto configura **violazione** dell'obbligo di risposta, riguardano solo **“gli operatori che hanno effettuato nel mese**

di riferimento spedizioni o arrivi per un ammontare pari o superiore a 750.000 euro" (in tal senso anche [circolare AdE 31/E/2014](#), § 16 a commento delle novità introdotte dall'[articolo 25, D.Lgs. 175/2014](#)).

Eventuali **sanzioni** si applicano **una sola volta per ogni modello Intra** mensile inesatto o incompleto, **a prescindere dal numero di transazioni mancanti o errate** nel modello stesso.

Non è più prevista la riduzione alla metà dei limiti edittali delle sanzioni nel caso di rimozione delle omissioni e inesattezze entro il termine (non inferiore a 30 giorni) fissato dall'Ufficio.

Si precisa, poi, che alle violazioni statistiche non è applicabile il ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#) e quindi, nel caso di omessa/ritardata presentazione dell'elenco, non va effettuato alcun versamento aggiuntivo rispetto a quello previsto per il ravvedimento fiscale.

Infine, pare utile tener conto della **seguente riflessione**.

Atteso che le semplificazioni recate dall'[articolo 13, comma 4-quater, del D.L. 244/2016](#) e dal relativo [provvedimento AdE n. 194409/2017](#) hanno limitato l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi degli **acquisti intracomunitari**:

- di **beni**, con riferimento ai periodi mensili, quando l'ammontare totale trimestrale è uguale o superiore a 200.000 euro in almeno uno dei quattro trimestri precedenti, e
- di **servizi**, con riferimento ai periodi mensili, quando l'ammontare totale trimestrale è uguale o superiore a 100.000 euro in almeno uno dei quattro trimestri precedenti,

ai soli fini statistici, applicandosi in tal caso la predetta **soglia di 750.000 euro**, a rigor di logica al di sotto di tale limite le **violazioni** riguardanti i modelli INTRA-2 *bis* e INTRA-2 *quater* **non dovrebbero essere sanzionate**.



The advertisement features the Euroconference logo with the word 'EVOLUTION' in blue. The background is a white grid with a network of lines and dots. Text on the right side reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' A small vertical text on the right edge says 'Design by: vetro, creativo / frapak'. At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'.