

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 abitudine 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**,
- semprché 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 preoccuperanno 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 sostanzia 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 **concetto 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 **anteriamente 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 **perplexità** 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*.



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**.



EVOLUTION Euroconference

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.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >