

Martedì, 08 marzo 2016

## IL CASO DEL GIORNO

### Regime forfetario per il reddito da acquacoltura su aree demaniali

/ Antonio PICCOLO

In conformità ai principi e criteri direttivi di cui all'art. 28, comma 1 della L. n. 96/2010 (legge comunitaria 2009), finalizzati a riordinare, coordinare e integrare la normativa nazionale in materia di pesca e acquacoltura, fatte salve le competenze regionali, il DLgs. n. 4/2012 ha stabilito le misure di attuazione per il riassetto della disciplina in materia di **pesca e acquacoltura**.

In particolare l'art. 3 di tale decreto ha disposto fra l'altro che, fermo restando le previsioni sull'**imprenditore agricolo** sancite nel vigente art. 2135 c.c. (Agenzia delle Entrate, circolare n. 44/2002), l'acquacoltura è l'attività economica organizzata, esercitata professionalmente, diretta all'allevamento o alla coltura di organismi acquatici attraverso la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico, oppure di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, in acque dolci, salmastre o marine.

Sono attività [...]

PAGINA 2

## FISCO

### Ravvedimento sulle indebite compensazioni senza sanzione del 15%

*Opera solo la penalità del 30%, essendo la violazione non inquadrabile nell'ambito di quelle sui versamenti*

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Il DLgs. 158/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016 ma applicabile retroattivamente in virtù dell'art. 3 del DLgs. 472/97, ha "**sdoppiato**" le sanzioni applicabili in merito alle **indebite compensazioni**.

Da un lato, è stato abrogato l'art. 27 comma 18 del DL 185/2008 (unica norma nel sistema che si occupava dei risvolti sanzionatori delle indebite compensazioni, solo, però, per i crediti inesistenti), dall'altro, l'intera materia è stata trasferita nell'art. 13 del DLgs. 471/97 (norma la cui rubrica è stata cambiata, da "Ritardati od omessi versamenti diretti" a "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione").

Ai sensi dell'art. 13 comma 4 del DLgs. 471/97, l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" è sanzionato nella misura del **30%** del credito utilizzato, salva l'applicazio-

ne di leggi speciali. Ove la compensazione riguardi crediti inesistenti, la sanzione è dal 100% al 200% della misura del credito stesso: per credito inesistente si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile" con liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione.

Le violazioni sulle compensazioni sono sanabili mediante **ravvedimento operoso** ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97. Qualche dubbio emerge nelle fattispecie in cui il credito sia inesistente, in quanto, se la condotta è ritenuta fraudolenta, secondo la circolare n. 180 del 1998 non sarebbe ammesso il ravvedimento, non essendoci "errori" od "omissioni" da correggere.

Nel ravvedimento sulle indebite compensazioni è spesso necessario, oltre al "ripristino" del credito, al pagamento degli interessi legali e delle sanzioni ridotte, la presentazione di una **dichiarazione** [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Criterio del costo ammortizzato non obbligatorio per i debiti a breve termine

Difficilmente i beni segregati sfuggono alla confisca

Crisi aziendali, la riforma porta la disciplina dei gruppi

Non c'è "ne bis in idem" nel sequestro per omesso versamento IVA

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Contributo di 1.000 euro per l'acquisto di strumenti musicali

/ Pamela ALBERTI

Con il provvedimento n. 35375 pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità applicative per l'attribuzione del contributo una tantum di 1.000 euro, [...]

PAGINA 5

# Regime forfetario per il reddito da acquacoltura su aree demaniali

Il DL n. 106/2005 ha esteso il regime di cui all'art. 32 del TUIR, che prima si applicava solo a chi svolgeva l'attività su aree censite in Catasto

/ Antonio PICCOLO

In conformità ai principi e criteri direttivi di cui all'[art. 28](#), comma 1 della L. n. 96/2010 (legge comunitaria 2009), finalizzati a riordinare, coordinare e integrare la normativa nazionale in materia di pesca e acquacoltura, fatte salve le competenze regionali, il DLgs. n. [4/2012](#) ha stabilito le misure di attuazione per il riassetto della disciplina in materia di **pesca e acquacoltura**.

In particolare l'art. 3 di tale decreto ha disposto fra l'altro che, fermo restando le previsioni sull'**imprenditore agricolo** sancite nel vigente [art. 2135](#) c.c. (Agenzia delle Entrate, circolare n. [44/2002](#)), l'acquacoltura è l'attività economica organizzata, esercitata professionalmente, diretta all'allevamento o alla coltura di organismi acquatici attraverso la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico, oppure di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, in acque dolci, salmastre o marine.

Sono attività **connesse all'acquacoltura** quelle, esercitate dal medesimo acquacoltore, dirette a:

- manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione, promozione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalle citate attività;
- **fornitura** di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività di acquacoltura esercitata, ivi comprese le attività di ospitalità, ricreative, didattiche e culturali, finalizzate alla corretta fruizione degli ecosistemi acquatici e vallivi e delle risorse dell'acquacoltura, nonché alla valorizzazione degli aspetti socio-culturali delle imprese di acquacoltura, esercitate da imprenditori (singoli o associati) attraverso l'utilizzo della propria abitazione o di struttura nella disponibilità dell'imprenditore stesso;
- l'attuazione di interventi di **gestione attiva**, finalizzati alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero.

Sotto il profilo tributario, va ricordato che l'[art. 3-ter](#) del DL n. 106/2005 (conv. L. n. [156/2005](#)), al comma 1, contiene una disposizione, finalizzata a favorire l'attività di acquacoltura, per le **superfici** acquatiche, marine o vallive, utilizzate per l'allevamento ittico da parte di soggetti esercenti l'attività di acquacoltura, diversi dalle società commerciali. In tal caso, indipendentemente dalla natura privata o demaniale della superficie utilizzata, in mancanza della corrispondente qualità nel

quadro di qualificazione catastale, il reddito dominicale e quello agrario sono determinati (a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1° gennaio 2006), ai soli fini fiscali, applicando la tariffa **più alta** del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia di appartenenza (o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino).

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. [142/2006](#)), il legislatore, attraverso quest'ultima disposizione, ha esteso di fatto, ai soggetti che svolgono l'attività di acquacoltura su aree demaniali, l'applicazione del **regime forfetario** di determinazione del **reddito** previsto all'[art. 32](#) del TUIR. In precedenza, come chiarito dalla stessa Agenzia (ris. n. [127/2005](#)), il regime forfetario di cui all'[art. 32](#) del TUIR trovava applicazione soltanto nei confronti di coloro che svolgevano l'attività di acquacoltura su aree censite in Catasto.

Diversamente, i soggetti che svolgevano la medesima attività su aree demaniali, marine o vallive determinavano il proprio reddito secondo i criteri analitici previsti dal successivo [art. 55](#) del TUIR. In buona sostanza per i soggetti che esercitano l'attività di allevamento oltre i limiti stabiliti dal citato art. 32, comma 2, lett. b), il reddito eccedente risulta determinato con il sistema previsto dal successivo [art. 56](#), comma 5 del TUIR.

Sul fronte dei tributi comunali, infine, è appena il caso di rimarcare che nei primi tempi le vasche e i bacini (naturali o artificiali) utilizzati negli impianti a terra di acquacoltura **non** erano assoggettati all'**ICI** poiché considerati parte integrante del terreno agricolo (C.M. n. [50/2000](#)). Del resto l'[art. 3](#), comma 3, lett. c) del DM n. 28/1998 aveva già stabilito che le vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni non costituiscono oggetto di inventariazione, a meno di un'ordinaria loro autonoma suscettibilità reddituale.

Con l'istituzione della categoria catastale **D/10** (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), avvenuta ad opera del comma 5 dell'[art. 1](#) del DPR n. 139/1998, e soprattutto con la sostituzione dell'ICI con l'**IMU**, a decorrere dal 1° gennaio 2012 ([art. 13](#), comma 1 del DL n. 201/2011 conv. L. n. [214/2011](#); [art. 8](#), comma 1 del DLgs. n. 23/2011), la situazione è cambiata radicalmente, essendo stati tali fabbricati rurali strumentali (purché non ubicati in zone montane) sottoposti a tassazione (circ. n. [3/DF/2012](#), § 7.3).

Allo stato attuale i fabbricati rurali strumentali sono esenti da IMU, ma assoggettati a **TASI** (con trattamento agevolato).

# Ravvedimento sulle indebite compensazioni senza sanzione del 15%

Opera solo la penalità del 30%, essendo la violazione non inquadrabile nell'ambito di quelle sui versamenti

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Il DLgs. [158/2015](#), in vigore dal 1° gennaio 2016 ma applicabile retroattivamente in virtù dell'[art. 3](#) del DLgs. 472/97, ha "sdoppiato" le sanzioni applicabili in merito alle **indebite compensazioni**.

Da un lato, è stato abrogato l'[art. 27](#) comma 18 del DL 185/2008 (unica norma nel sistema che si occupava dei risvolti sanzionatori delle indebite compensazioni, solo, però, per i crediti inesistenti), dall'altro, l'intera materia è stata trasferita nell'[art. 13](#) del DLgs. 471/97 (norma la cui rubrica è stata cambiata, da "Ritardati od omessi versamenti diretti" a "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione").

Ai sensi dell'art. 13 comma 4 del DLgs. 471/97, l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" è sanzionato nella misura del **30%** del credito utilizzato, salva l'applicazione di leggi speciali. Ove la compensazione riguardi crediti inesistenti, la sanzione è dal 100% al 200% della misura del credito stesso: per credito inesistente si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile" con liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione.

Le violazioni sulle compensazioni sono sanabili mediante **ravvedimento operoso** ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 472/97. Qualche dubbio emerge nelle fattispecie in cui il credito sia inesistente, in quanto, se la condotta è ritenuta fraudolenta, secondo la circolare n. [180](#) del 1998 non sarebbe ammesso il ravvedimento, non essendoci "errori" od "omissioni" da correggere.

Nel ravvedimento sulle indebite compensazioni è spesso necessario, oltre al "ripristino" del credito, al pagamento degli interessi legali e delle sanzioni ridotte, la presentazione di una **dichiarazione integrativa** (si veda "[Ravvedimento sulle compensazioni indebite con integrativa](#)" del 26 luglio 2014).

Tanto detto, si tratta pacificamente di tributi ammini-

strati dall'Agenzia delle Entrate, quindi operano le lettere b-*bis*) e b-*ter*) dell'art. 13 del DLgs. 472/97, e il ravvedimento può avvenire sino a quando è notificato l'atto impositivo o l'avviso bonario, **non** essendo inibito dal **controllo fiscale**.

È interessante notare come, a seguito del DLgs. 158/2015, sembra che la fattispecie di indebita compensazione, sia per i crediti non spettanti che per quelli inesistenti, sia espressione di una violazione autonoma, non rientrante nel *genus* degli omessi/tardivi versamenti.

## Inapplicabile la lettera a) dell'art. 13 del DLgs. 472/97

Ciò lo si evince anche esaminando la **rubrica della norma** prima riportata, sebbene questa non abbia di certo valore normativo.

Quindi, essendo la sanzione disciplinata solo dai commi quarto e quinto dell'art. 13 del DLgs. 471/97, ne dovrebbe derivare l'inapplicabilità sia della riduzione a 1/15 per giorno di ritardo per i versamenti la cui tardività è contenuta nei 14 giorni, sia la sanzione dimezzata (del 15%) se il ritardo non supera i novanta giorni.

Sul versante del ravvedimento operoso, **non** si potrebbe, come logica conseguenza, applicare la lettera a) dell'art. 13 del DLgs. 472/97 (riduzione della sanzione a 1/10 se esso avviene entro **trenta giorni**), circoscritta alle violazioni sui versamenti, posto che la norma parla espressamente di "mancato pagamento del tributo o di un acconto".

In altri termini, il ravvedimento dovrebbe avvenire avendo come base di computo sempre la sanzione del 30%, ai sensi delle lettere a-*bis*) - b-*quater*).

Prima del DLgs. 158/2015, invece, si poteva anche sostenere l'applicabilità della lettera a) dell'art. 13 del DLgs. 472/97, siccome, nel caso dei crediti non spettanti, la violazione, in via interpretativa e con l'avallo della Cassazione, era considerata rientrante in quelle sui versamenti.

# Criterio del costo ammortizzato non obbligatorio per i debiti a breve termine

In consultazione fino al 30 aprile le bozze dei principi contabili OIC 19 sui debiti e OIC 15 sui crediti

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Il criterio del costo ammortizzato può **non** essere applicato ai debiti se gli effetti sono irrilevanti, ai sensi del "principio della rilevanza" introdotto dal nuovo comma 4 dell'[art. 2423](#) c.c., rispetto al valore determinato in base al valore nominale (par. 41). È questa l'indicazione tanto attesa e di maggiore interesse della bozza di principio contabile OIC 19 sui debiti posta ieri in consultazione dall'OIC.

Con la pubblicazione dei primi due documenti "OIC 15 – Crediti", "OIC 19 – Debiti" ha avuto inizio il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali che l'OIC prevede di concludere entro il prossimo mese di **luglio 2016**, a seguito delle modifiche alla disciplina del bilancio che troveranno applicazione dai bilanci 2017.

La scelta dei primi due documenti da cui iniziare il lavoro di aggiornamento non è casuale: l'OIC ha infatti "ritenuto opportuno dedicarsi prioritariamente a quei principi contabili maggiormente impattati dalle novità introdotte dal d.lgs. [139/2015](#)". I **crediti e debiti** disciplinano e chiariscono quindi il nuovo criterio di valutazione di derivazione dagli IAS/IFRS del costo ammortizzato. I commenti dovranno pervenire entro la fine del mese di **aprile**.

Nella lettera di presentazione, l'OIC precisa che a breve si occuperà della valutazione in bilancio degli strumenti finanziari **derivati** e dell'eliminazione dallo Stato patrimoniale delle voci "costi di ricerca" e "costi di pubblicità".

Il documento di maggiore interesse è certamente quello relativo ai **debiti**, in quanto sono numerose le imprese interessate dal nuovo criterio di valutazione che riguarda in particolar modo i prestiti ottenuti a partire dal 2016 dagli istituti di credito (si veda "[Dai bilanci 2016, criterio del costo ammortizzato per i debiti](#)" del 2 ottobre 2015).

Tra gli addetti ai lavori ci si domandava se l'OIC avrebbe ritenuto di cogliere l'opportunità del nuovo "principio della **rilevanza**" introdotto dal DLgs. n. 139/2015 per consentire di non applicare il nuovo complesso criterio di valutazione, laddove gli effetti in bilancio fossero non significativi.

In maggior dettaglio, la bozza di principio contabile sottolinea che "Si può presumere che gli effetti siano irrilevanti se i debiti sono a **breve termine** (ossia con scadenza inferiore ai 12 mesi) o se i costi di transazione, le commissioni e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo ri-

spetto al valore nominale". In tal caso, la società può applicare la disciplina prevista per i soggetti che possono redigere il bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese, ovvero le imprese non obbligate all'applicazione del nuovo criterio di valutazione.

Se la società si avvale di tale facoltà, il debito deve essere inizialmente rilevato "al **valore nominale** al netto dei premi, degli sconti, degli abbuoni previsti contrattualmente o comunque concessi" (par. 54).

## Effetti in bilancio irrilevanti

Anche nei casi in cui gli effetti possono essere ritenuti non rilevanti, vi sono però delle novità: si pensi, ad esempio, all'eliminazione, dagli schemi del bilancio civilistico, degli aggi e dei disaggi.

Nel caso di **prestiti obbligazionari** è infatti previsto che gli aggi di emissione siano rilevati tra i risconti passivi nella classe E del passivo dello Stato patrimoniale, mentre i disaggi di emissione tra i risconti attivi nella classe D dell'attivo dello Stato patrimoniale.

In ogni caso, anche se non si applicherà il costo ammortizzato avvalendosi del principio della rilevanza oppure perché il bilancio è redatto in forma abbreviata, secondo l'OIC 19 in bozza i **costi** di transazione **iniziali** sostenuti per ottenere finanziamenti, quali, ad esempio, le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, gli oneri di perizia dell'immobile, le commissioni dovute a intermediari finanziari ed eventuali altri costi di transazione iniziali, invece di essere portati a riduzione del valore di iscrizione iniziale del debito in contabilità, come previsto dal criterio di valutazione del costo ammortizzato, devono essere rilevati tra i **risconti attivi** nella classe D dell'attivo dello Stato patrimoniale (par. 56). Non è pertanto più prevista la capitalizzazione tra le altre immobilizzazioni immateriali, come disciplinato dall'OIC [19](#) e dall'OIC [24](#) vigenti.

Tali somme iscritte tra i risconti attivi dovranno essere riscontate e quindi iscritte a Conto economico a quote costanti lungo la durata del prestito ad integrazione degli interessi passivi nominali (par. 69).

Il principio in bozza disciplina anche la nuova previsione contenuta nell'[art. 2426](#), comma 1, n. 8 c.c. il quale richiede che si tenga conto anche del "**fattore temporale**" nella valutazione dei debiti, tema che sarà oggetto di un prossimo contributo.

# Contributo di 1.000 euro per l'acquisto di strumenti musicali

Le Entrate definiscono le modalità applicative e il relativo credito d'imposta per i rivenditori

/ Pamela ALBERTI

Con il provvedimento n. 35375 pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità applicative per l'attribuzione del contributo una tantum di 1.000 euro, previsto dall'art. 1, comma 984 della L. 208/2015, a favore degli studenti dei conservatori di musica e degli istituti musicali pareggiati per l'acquisto di uno strumento musicale nuovo anticipato dal rivenditore o produttore sotto forma di sconto sul prezzo di vendita, e del correlato credito di imposta, di pari importo, spettante a quest'ultimo. Si segnala, tuttavia, che al momento della chiusura del quotidiano il provvedimento **non era più disponibile** sul sito dell'Amministrazione finanziaria.

Il contributo spetta agli studenti dei **conservatori di musica** e degli istituti musicali pareggiati di cui all'Allegato 1 al provvedimento in commento, iscritti e in regola con il pagamento delle tasse e contributi dovuti all'Istituzione, nell'anno accademico 2016-2017, ai corsi di strumento secondo il precedente ordinamento e ai corsi di laurea di primo livello secondo il nuovo ordinamento (cfr. Allegato n. 2 al provvedimento).

Il contributo è concesso per l'acquisto di uno strumento musicale nuovo e coerente con il corso principale cui è iscritto lo studente, o per lo strumento considerato "affine", in base alle dichiarazioni di conformità con gli obiettivi disciplinari del corso di studio rilasciate dalle istituzioni di appartenenza.

Il contributo spetta per gli acquisti effettuati nel **2016**, una sola volta (anche in caso di acquisto di un singolo componente dello strumento) per un importo non superiore a 1.000 euro e, comunque, in misura non eccedente il prezzo dell'acquisto, nel limite complessivo dello stanziamento di spesa di 15 milioni di euro.

Per accedere al contributo – erogato sotto forma di **sconto sul prezzo** di vendita praticato dal rivenditore o produttore – lo studente richiede al conservatorio di musica o all'istituto musicale pareggiato un certificato d'iscrizione non ripetibile "per tale finalità", da cui risulti il suo cognome, nome, codice fiscale, corso e anno di frequenza nonché lo strumento musicale coerente con il corso di studi.

Tale certificato viene predisposto dal conservatorio di musica o dall'istituto musicale pareggiato in duplice esemplare, di cui uno conservato dall'emittente e uno rilasciato allo studente il quale è tenuto a consegnarlo al produttore o al rivenditore al momento dell'acquisto dello strumento. Il produttore o il rivenditore deve, quindi, conservare il **certificato** fino al termine entro il quale l'Agenzia delle Entrate può effettuare l'accertamento e deve documentare la vendita dello strumento

mediante fattura, anche semplificata, o ricevuta fiscale o scontrino parlante che indichi, oltre agli altri dati ordinariamente richiesti, il codice fiscale dello studente, il prezzo totale della vendita (sul quale è applicata l'IIVA) e l'ammontare pagato mediante il contributo.

Ai rivenditori o ai produttori degli strumenti musicali è riconosciuto un credito d'imposta di ammontare pari al contributo riconosciuto agli studenti sotto forma di sconto, nel limite delle risorse stanziato di 15 milioni di euro, assegnate in ordine cronologico.

Per fruire del credito d'imposta, il rivenditore o produttore, prima di concludere la vendita dello strumento musicale, è tenuto a **comunicare** all'Agenzia delle Entrate il proprio codice fiscale, quello dello studente e dell'istituto che ha rilasciato il certificato di iscrizione, lo strumento musicale, il prezzo totale comprensivo dell'IIVA e l'ammontare del contributo.

A tal fine, i rivenditori o produttori degli strumenti musicali devono effettuare le suddette comunicazioni a decorrere **dal 28 aprile 2016** utilizzando il servizio telematico *Entratel* o *Fisconline*, direttamente o tramite intermediari abilitati; per la compilazione e la trasmissione telematica dei file saranno utilizzati i software resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate. Per ogni comunicazione inviata, il sistema telematico rilascerà apposita ricevuta attestante la fruibilità o meno del credito di imposta in ragione della completezza nello stanziamento complessivo, della correttezza dei dati e della verifica dell'unicità del bonus assegnabile a ciascuno studente.

Il credito d'imposta maturato è utilizzabile dal secondo giorno lavorativo successivo alla data di rilascio dell'apposita ricevuta che ne attesta la **fruibilità**, esclusivamente in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentato esclusivamente tramite il servizio telematico Entratel o Fisconline, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Il codice tributo sarà istituito con apposita risoluzione. Nel caso in cui l'importo del credito d'imposta utilizzato risulti superiore all'ammontare maturato, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile sul sito internet dei servizi telematici.

Qualora sia accertata l'**indebita fruizione**, anche parziale, del credito d'imposta da parte dei produttori o dei rivenditori per il mancato rispetto degli adempimenti posti a loro carico, l'Agenzia provvede al recupero del relativo importo maggiorato di interessi e sanzioni.



## Difficilmente i beni segregati sfuggono alla confisca

La Cassazione chiarisce quando è possibile la confisca per equivalente del profitto di reati tributari di beni conferiti in fondo patrimoniale o in trust

/ Maurizio MEOLI

La sentenza n. [9229](#) della Cassazione, depositata ieri, evidenzia come, in presenza di **meccanismi di segregazione** del patrimonio, il PM, per recuperare i beni segregati, in funzione della confisca per equivalente del profitto di reati tributari, deve dimostrare che è solo apparente la perdita del controllo dei beni da parte del disponente oppure che lo specifico strumento sia stato utilizzato al solo fine di sottrarre i beni alla confisca. In particolare, la giurisprudenza di legittimità ha messo in discussione la compatibilità dei ricordati provvedimenti penali con il conferimento di beni in un fondo patrimoniale ovvero con la costituzione di un trust destinato all'amministrazione degli stessi.

Quanto al primo – disciplinato dagli artt. 167 ss. c.c. – la confiscabilità dei beni è tratta dai seguenti argomenti: la **titolarità del bene** destinato ad alimentare il fondo non cessa in capo al disponente, ma, al massimo, se non diversamente previsto nell'atto costitutivo, si trasmette anche all'altro coniuge ai sensi dell'art. 168 c.c. (circostanza che non preclude i provvedimenti in questione); la finalità del fondo patrimoniale – di salvaguardia dei beni necessari per il sostentamento della famiglia da azioni esecutive derivanti da obbligazioni assunte per scopi diversi – rende irrilevante la sua istituzione nel caso in cui si discuta non di attuazione di obbligazioni civili, ma di strumenti aventi valenza sanzionatoria (cfr. Cass. n. [40364/2012](#)).

Più complicata si presenta la situazione in caso di trust, costituito dal disponente (*settlor*), tendenzialmente corrispondente all'indagato, con **atto unilaterale non recettizio** (cfr. l'art. 2 della Convenzione de L'Aja, ratificata dalla L. 364/1989). In tale ipotesi, infatti, i creditori del soggetto disponente non possono soddisfarsi sui beni conferiti in trust perché di proprietà del trustee; i creditori del trustee non possono soddisfarsi sui beni del trust che sono oggetto di segregazione; i creditori dei beneficiari del trust possono soddisfarsi sulle attribuzioni loro effettuate in pendenza di trust e su quanto loro attribuito al momento dello scioglimento.

Il trust, peraltro, potrebbe anche essere costituito a **fini meramente simulatori**, lasciando intatta, nel concreto, la disponibilità dei beni in capo al disponente. E, secondo la sentenza della Cassazione n. [13276/2011](#), ove il PM riesca a dimostrare tale situazione, il trust sarebbe nullo (*sham trust*) e non produrrebbe l'effetto segregativo che gli è proprio, lasciando la possibilità dell'intervento dei provvedimenti in questione.

Provvedimenti utilizzabili anche nel caso in cui l'indagato costituisca il trust proprio **al fine di sottrarre i be-**

**ni alla confisca**. Non può, infatti, ritenersi che il semplice utilizzo di un istituto lecito sia sufficiente ad eludere la rigida normativa prevista nel diritto penale a presidio di norme inderogabili di diritto pubblico.

In particolare, al di là del conseguimento della segregazione, per l'individuazione delle reali finalità perseguite rilevano: la struttura giuridica, l'effetto giuridico e le conseguenze pratiche e fattuali.

Quanto alla prima, occorre ricordare come il trust familiare sia istituito con atto unilaterale non recettizio e gratuito a favore dei familiari, senza una reale uscita del patrimonio dall'orbita di interesse del disponente. In relazione all'effetto giuridico, è da considerare che il trust, quale negozio fiduciario, è **assimilabile ad un'interposizione reale** in cui l'interposto, a seguito di accordo fiduciario, amministra e gestisce i beni dell'indagato; ed è pacifica l'ammissibilità del sequestro dei beni amministrati dall'interposto. Con riguardo, infine, alle conseguenze pratiche e fattuali, è da ribadire e precisare come, a seguito del trust familiare, i beni restino nella disponibilità, in senso lato, del *settlor*. E, da sempre, l'atto gratuito a favore di congiunti – soprattutto se effettuato in tempi sospetti – è considerato l'elemento indiziario più significativo, nonché di per sé sufficiente, per configurare la simulazione dell'atto. Ed è indubbio, inoltre, che l'interposizione reale (quale negozio fiduciario "vicino" al trust), una volta provata, rientri tra i casi in cui è ammessa la confisca (cfr. Cass. n. [15804/2015](#)).

A fronte di tutto ciò, è irrilevante, di per sé, che il ruolo di trustee sia attribuito ad una società fiduciaria, occorrendo considerare tutti gli ulteriori elementi potenzialmente indicativi di una riserva di disponibilità. Nel caso di specie, in particolare, era necessario valutare individualmente e nel loro insieme: la composizione della compagine sociale della società fiduciaria, onde escluderne cointeressenze in capo all'indagato; l'ampiezza dei residui poteri del disponente nella sua qualità di "guardiano"; la **nullità iniziale del trust**, quale conseguenza della investitura del disponente a trustee, con eventuale nullità derivata della successiva novazione soggettiva consistente nella sostituzione, quale trustee, di sé stesso con la società fiduciaria; il fatto che il trasferimento dei poteri di trustee fosse avvenuto quando le indagini a carico del disponente erano già state avviate; l'indicazione, quali beneficiarie del trust e dei redditi dello stesso, delle figlie del disponente (possibile indizio della natura essenzialmente simulatoria del negozio).

# Crisi aziendali, la riforma porta la disciplina dei gruppi

Saranno stabiliti specifici poteri per gli organi della procedura della singola impresa rispetto alle altre società dell'aggregazione

/ Michele BANA

L'art. 3, comma 1 dello schema di Ddl. recante delega al Governo "per la riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza", approvato a febbraio dal CdM, dispone che la crisi e l'insolvenza dei gruppi di imprese devono essere espressamente regolate formulando, in primo luogo, una definizione di **gruppo di imprese**, modellata sulla nozione di direzione e coordinamento di cui agli [artt. 2497](#) e ss. e [2545-septies](#) c.c., e in particolare sulla presunzione semplice della stessa in presenza di un rapporto di controllo ai sensi della disciplina civilistica ([art. 2359](#) c.c.).

È, inoltre, prevista l'introduzione di specifici obblighi dichiarativi e del deposito del **bilancio consolidato**, ove redatto, a carico delle imprese appartenenti ad un gruppo, a scopo di informazione sui legami partecipativi esistenti, in vista del loro assoggettamento a procedure concorsuali.

Il progetto di riforma ritiene altresì necessario riconoscere un'apposita facoltà alle imprese – in crisi o insolventi – del gruppo, sottoposte alla giurisdizione dello Stato italiano, costituita dalla **possibilità di proporre**, mediante un unico ricorso, una domanda di:

- omologazione di un accordo unitario di ristrutturazione dei debiti;
- ammissione al concordato preventivo;
- liquidazione giudiziale.

Rimane, in ogni caso, ferma l'autonomia delle rispettive masse attive e passive, con predeterminazione del criterio attributivo della competenza, per la **gestione unitaria** delle corrispondenti procedure concorsuali, qualora le imprese abbiano la propria sede in circoscrizioni giudiziarie diverse: nel caso di società insolventi del gruppo soggette a separate procedure concorsuali, in Italia oppure all'estero, è ritenuta opportuna la statuizione di obblighi reciproci di informazione e collaborazione tra gli organi di gestione delle diverse procedure.

È pure prospettata l'estensione del principio di **postergazione**, in presenza dei presupposti [ex art. 2467](#) c.c., al rimborso dei crediti di società oppure imprese appartenenti allo stesso gruppo, salve specifiche deroghe dirette a favorire l'erogazione di finanziamenti in funzione oppure in esecuzione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti o della proposta di concordato preventivo. Con riguardo alla **gestione unitaria** della procedura di concordato preventivo di gruppo, l'art. 3, comma 2, dello schema di Ddl. dispone che devono essere previsti i criteri per la formulazione del piano unitario di solu-

zione della crisi del gruppo, anche attraverso operazioni contrattuali e riorganizzative infragruppo funzionali alla continuità aziendale e al miglior soddisfacimento dei creditori, fatta salva la tutela endoconcorsuale per i creditori e i soci delle singole imprese, nonché per ogni altro cointeressato.

Relativamente all'**operatività della procedura**, sono previsti i seguenti principi:

- la nomina di un unico giudice delegato e di un solo commissario giudiziale, nonché il deposito di un unico fondo per le spese di giustizia;
- l'esclusione dal voto delle imprese del gruppo che siano titolari di crediti nei confronti delle altre imprese assoggettate alla procedura;
- la contemporanea e separata votazione dei creditori di ciascuna impresa;
- gli effetti dell'eventuale annullamento o risoluzione della proposta unitaria omologata.

Per quanto concerne, invece, la procedura di liquidazione giudiziale, che sostituirebbe quella del fallimento, l'art. 3, comma 3 dello schema di Ddl. prospetta la nomina di un **unico giudice delegato** e di un solo curatore, ma di distinti comitati dei creditori, per ciascuna impresa del gruppo. È, inoltre, stabilita l'introduzione di un criterio di ripartizione proporzionale dei costi della procedura, tra le singole imprese del gruppo, nonché l'attribuzione di specifici poteri al curatore – anche nei confronti di imprese non insolventi del gruppo – come quello di esperire iniziative contro le operazioni antecedenti l'accertamento dello stato di crisi e dirette a trasferire risorse da un'impresa all'altra del gruppo, in pregiudizio delle ragioni dei creditori.

Sarà, inoltre, riconosciuta la facoltà del curatore di esercitare le **azioni di responsabilità** di cui all'art. 2497 c.c., nonché di promuovere la denuncia di gravi irregolarità gestionali nei confronti degli organi di amministrazione delle società del gruppo non assoggettate alla procedura di liquidazione giudiziale. Sarà altresì disposto che il curatore, qualora ravvisi l'insolvenza di imprese del gruppo non ancora assoggettate alla procedura di liquidazione giudiziale, segnalerà tale circostanza agli organi di amministrazione e controllo, ovvero provvederà a promuoverne direttamente l'accertamento dello stato di insolvenza. Sempre con riferimento alla gestione unitaria della procedura di liquidazione giudiziale di gruppo, sarà, infine, introdotta la disciplina di eventuali proposte di **concordato liquidatorio giudiziale**, in conformità alla previsione dell'art. 7, comma 9, lett. d) dello schema di Ddl.

# Non c'è "ne bis in idem" nel sequestro per omesso versamento IVA

Continuano i ricorsi per la violazione del divieto di un doppio giudizio penale/tributario

/ Maria Francesca ARTUSI

Nell'ambito di un procedimento penale per il delitto di omesso versamento IVA (art. 10-ter del DLgs. 74/2000) viene nuovamente prospettata la possibile violazione del principio del **"ne bis in idem"**.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 9224 depositata ieri, ha affrontato il ricorso di una società avverso un decreto di sequestro preventivo per equivalente per la cifra corrispondente all'**omesso versamento dell'IVA** contestato.

Tale ricorso aveva ad oggetto due motivi principali. Da un lato, l'asserita sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, in relazione alla crisi di liquidità dell'azienda che non aveva potuto reperire le risorse destinate all'assolvimento dell'obbligo tributario.

Dall'altro, la violazione (alla luce della sentenza della [CEDU](#) nel caso Grande Stevens) del divieto di "bis in idem", in quanto la società sarebbe stata assoggettata ad una **duplice sanzione** per lo stesso fatto avente identica natura afflittiva di tipo penale. In particolare, tale affermazione è stata motivata in forza della circostanza per cui la medesima società, privata in via cautelare della somma corrispondente all'IVA non versata, era stata destinataria, altresì, di una cartella di pagamento avente per oggetto una somma pari al doppio del valore dell'IVA omessa (a cui era seguita una rateizzazione concordata del debito tributario in corso al momento del sequestro).

Riguardo alla possibile rilevanza della **"crisi di liquidità"**, la Corte di Cassazione ricorda come sia necessaria la **prova** che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso al credito bancario). Si è anche precisato che il ricorrente, che intenda giovare in concreto di tale esimente, dovrà dare prova di non aver potuto reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause **indipendenti** dalla sua volontà e a lui non imputabili (*cfr.*, tra le altre, Cass. SS.UU. n. [37424/2013](#) che rileva altresì rispetto al tema del "ne bis in idem").

Venendo al tema centrale del ricorso, i giudici di legittimità si interrogano sui rapporti tra la sanzione penale (il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente) e la sanzione tributaria irrogata ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/1997, con particolare riferimento alla nozione di identità del fatto (**"idem"**) che

funge da presupposto per entrambe le sanzioni.

L'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione EDU afferma che "nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato **assolto o condannato** a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato". In parallelo l'art. 50 della Carta dei Diritti fondamentali della Ue dispone: "nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge".

Tali norme – unitamente alla copiosa giurisprudenza che si è sviluppata sul punto – pongono un **limite** alla possibilità che un individuo venga processato (o condannato) quando l'illecito contestato scaturisca dagli stessi fatti (storici) che hanno dato origine ad un'altra sanzione (penale, o meglio, avente natura afflittiva pari a quella penale).

## Effetti della giurisprudenza internazionale sulla normativa nazionale

Tuttavia tale disposizione trova applicazione nelle ipotesi in cui del medesimo fatto sia chiamato a rispondere lo **stesso autore**, nel senso, cioè, che occorre anche un'identità soggettiva passiva del destinatario della sanzione. Nel caso in esame, viceversa, la Cassazione evidenzia come la società sia destinataria della sanzione tributaria vera e propria, mentre il suo legale rappresentante sia l'unico soggetto ad essere perseguito penalmente per la condotta contemplata dall'art. 10-ter del DLgs. 74/2000.

Oltre a ciò, elemento necessario per la rilevanza del divieto di un secondo giudizio è rappresentato dalla necessità che sia precedentemente intervenuta una sentenza **definitiva** (elemento che viene escluso nel caso di specie).

Alla luce di tali argomentazioni – a dire il vero non del tutto condivisibili nel loro percorso logico – la sentenza in commento respinge le istanze del ricorrente.

Ciò che, tuttavia, vale la pena rimarcare è la ormai inevitabile ripercussione della giurisprudenza internazionale e comunitaria sulla normativa nazionale, soprattutto in ambito di diritto penale-tributario.

In particolare, il principio del "ne bis in idem" viene ormai riconosciuto dalla nostra giurisprudenza e invita ad una **rivisitazione** e ad un ripensamento del rapporto tra sanzione penale e sanzione amministrativa, tra processo penale e accertamenti tributari.



## La modella non è “artista”

Per la residenza fiscale rileva il centro degli interessi vitali; a tale professione non si applicano alcune disposizioni per “artisti e sportivi”

/ Giovambattista PALUMBO

La Commissione tributaria provinciale di Firenze, con la sentenza n. [247/4/16](#), depositata il 15 febbraio 2016, ha deciso un caso interessante, in tema di tassazione dei redditi delle modelle.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un avviso di accertamento, a seguito di mancata presentazione della dichiarazione di redditi da **attività di lavoro autonomo**, come riscontrati dal modello 770 presentato dal sostituto di imposta per gli emolumenti percepiti dalla contribuente, che svolgeva la professione di modella e si dichiarava residente all'estero. L'Amministrazione finanziaria contestava invece alla contribuente la residenza fiscale in Italia fin dal 2007, come poi confermata, nel 2009, dalla successiva richiesta d'iscrizione all'anagrafe residenti di Milano. La ricorrente che, per esigenze lavorative, era costantemente in viaggio per brevi periodi in diverse città dell'Europa, eccepiva che solo dall'anno 2009 aveva deciso di stabilirsi in Italia.

In ogni modo, la ricorrente eccepiva che, comunque, in base all'art. 4, comma 2, della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Argentina, la stessa doveva essere considerata residente in Argentina, per avere lì la propria abitazione permanente. L'Agenzia delle Entrate insisteva invece per l'**oggettiva sussistenza in Italia** del domicilio, inteso quale centro principale degli interessi, come comprovato anche dai sempre maggiori redditi percepiti, che avevano poi portato la contribuente a trasferire in Italia la propria residenza.

L'Amministrazione richiamava l'art. 17 della Convenzione Italia-Argentina che, in tema di **tassazione dei compensi** di “artisti e sportivi”, in deroga all'art. 4 comma 2 di detta convenzione, prevede espressamente che “i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale un artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato”.

I giudici di merito rilevano, però, che non v'era prova che la ricorrente risiedesse in Italia prima del 2009. Non c'era inoltre neppure prova che attestasse che la contribuente avesse in Italia il domicilio ai sensi del codice civile. Né la **domanda di attribuzione del codice fiscale** era rilevante ai fini della determinazione della residenza fiscale, cosa peraltro documentalmente smentita dalla contribuente, avendo ella dimostrato

che, per la maggior parte del periodo di imposta in contestazione era iscritta all'anagrafe della popolazione residente in Argentina, ove risultava aver la dimora abituale e la residenza fiscale.

Che, infine, la stessa non avesse la sede principale degli affari ed interessi in Italia, era anche provato dai frequenti visti di ingresso ed uscita sul passaporto, che escludevano una situazione integrante sul territorio il centro principale degli **interessi economici-patrimoniali**. Ad avviso della C.T. Prov., inoltre, non era possibile ipotizzare l'applicazione dell'art. 17 della Convenzione (che disciplina la tassazione delle prestazioni di “artisti e sportivi”), nel caso di specie, non sussistendo un'analogia tra la professione di indossatrice a quella degli artisti propriamente detti.

### Non riconoscibile la creatività tipica di chi esercita un'arte

Secondo i giudici, infatti, le modelle non possono essere considerate delle artiste, non essendo possibile riconoscere loro quella **“creatività” tipica** di chi esercita un'arte. I servizi resi da modelle e indossatrici non sembrano del resto normalmente rivestire l'infungibilità tipica delle prestazioni artistiche, che solo l'artista, propriamente detto, può esprimere con il suo specifico apporto personale. Secondo la C.T. Prov., pertanto, la norma della Convenzione applicabile al caso di specie era quella di cui all'art. 14, dettato per le “Professioni indipendenti”, in base al quale i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione, o da altre attività indipendenti di carattere analogo, sono imponibili soltanto in detto Stato.

Detti redditi possono essere **tassati nell'altro Stato** contraente, solo se:

- il soggetto disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio delle sue attività (in tal caso, i redditi sono imponibili nell'altro Stato unicamente nella misura in cui sono attribuibili a detta base fissa);
- il soggetto soggiorni nell'altro Stato contraente per un periodo, o periodi, la cui durata complessiva sia uguale o superiore a 200 giorni nel corso dell'anno solare.

In base poi all'art. 4, comma 2, lett. a) e lett. b) della Convenzione, la ricorrente non avrebbe comunque dovuto essere tassata in territorio italiano, avendo dimostrato sia di avere in Argentina la propria abitazione permanente e sia di avervi soggiornato abitualmente.

## Ci vuole il legale rappresentante dello studio per attivare un Cassetto fiscale?

Caro Direttore,  
le scrivo per evidenziare la sempre più difficile vita di noi commercialisti e a cascata dei contribuenti che a noi si affidano nella **giungla** di norme fiscali ed eccessiva burocrazia. A tal proposito, le voglio raccontare quanto accadutomi negli ultimi giorni.

A fine 2014 e nel corso del 2015 abbiamo presentato richieste di attivazione dei **cassetti fiscali** per conto di alcuni nostri clienti, i quali non hanno mai ricevuto il relativo **PIN** per renderli attivi. L'operatore del call center dell'Agenzia ci consiglia di andare presso l'ufficio con i moduli di richiesta firmati e la ricevuta di invio al sistema telematico.

Il 4 marzo 2016 mi reco presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Roma 2, munito di **delega** del legale rappresentante dello studio dove collaboro, e con i moduli indicati dal call center.

Ebbene, la pratica mi viene rifiutata dal funzionario poiché, a suo dire, è necessario che venga presentata dal legale rappresentante **in persona**, a cui – peraltro – IO dovrò spiegare la faccenda una volta tornato in uffi-

cio senza aver concluso nulla.

Richiedo pertanto di avere un documento da cui emergere questa normativa in modo da poter fornire le dovute spiegazioni. Altro diniego del funzionario: non esiste nessuna normativa, trattasi di un presunto (e sottolineo presunto perché non mi viene fornita copia) **regolamento interno** dell'Agenzia delle Entrate!

Capirà che negli studi molto strutturati è pressoché impossibile che il socio fondatore e legale rappresentante possa recarsi presso l'Agenzia delle Entrate per una banale attivazione di cassetto fiscale!

Mi domando dove sia la **semplificazione** del Fisco italiano così decantata dal Presidente del Consiglio e dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate!

Speriamo che si inizi veramente a semplificare la vita dei contribuenti con il Fisco e la Pubblica Amministrazione.

**Daniele Scubla**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma*