

Edizione di sabato 6 aprile 2019

IVA

[**Credito Iva infrannuale: nuovo modello Iva TR e regole di utilizzo**](#)

di Clara Pollet, Simone Dimitri

AGEVOLAZIONI

[**La definizione delle liti fiscali e le pronunce successive al 24 ottobre 2018**](#)

di Angelo Ginex

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[**Transfer price: onere della prova tra Fisco e contribuente**](#)

di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

[**Ai nastri di partenza il nuovo OCM vino**](#)

di Luigi Scappini

PENALE TRIBUTARIO

[**Omessa dichiarazione e responsabilità del prestanome**](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

Credito Iva infrannuale: nuovo modello Iva TR e regole di utilizzo

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Con il [**Provvedimento n. 64421/2019 del 19 marzo 2019**](#) è stato aggiornato il **modello Iva TR** per la richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale, oltre alle relative istruzioni.

Il modello accoglie le novità riguardanti il **Gruppo Iva**, ossia le disposizioni contenute nel titolo V-bis del **D.P.R. 633/1972** (articoli da [**70-bis**](#) a [**70-duodecies**](#)) che consentono **l'unione di più soggetti passivi d'imposta** stabiliti nel territorio dello Stato **sotto un'unica partita Iva**; tali soggetti, strettamente vincolati da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, devono manifestare un'esplicita **opzione vincolante** per un triennio e rinnovabile automaticamente.

Sono stati, pertanto, rivisti i **rispettivi campi del modello IVA TR**. Così, ad esempio, nel caso in cui l'istanza venga presentata da un Gruppo Iva, il **frontespizio** deve essere compilato riportando nel riquadro "Dati del contribuente" il **numero di partita Iva del Gruppo**, il codice dell'attività svolta in via prevalente dal medesimo e il codice natura giuridica 61.

Restano ferme, invece, le **condizioni per l'utilizzo del credito Iva infrannuale**. Il modello TR può essere utilizzato esclusivamente dai contribuenti che hanno realizzato nel trimestre di riferimento un'eccedenza d'imposta detraibile d'importo **superiore a 2.582,28 euro** (importo esposto nel **rgo TC7**).

L'eccedenza di credito Iva infrannuale può essere richiesta a **rimborso** ovvero **utilizzata in compensazione** ([**articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972**](#)) al verificarsi di **determinate condizioni**, riepilogate nel **quadro TD** del modello Iva TR:

- **Rigo TD1 – Aliquota media** – riservato ai contribuenti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote inferiori rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni. Il **diritto al rimborso** o all'**utilizzo in compensazione** del credito Iva spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive **maggiorata del 10%** ([**articolo 30, comma 2, lettera a**](#));
- **Rigo TD2 – Operazioni non imponibili** – riservato ai contribuenti che hanno effettuato nel trimestre operazioni non imponibili di cui agli **articoli 8, 8-bis e 9**, nonché le altre operazioni non imponibili indicate nel rigo TA30, per un **ammontare superiore al 25%** dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo ([**articolo 30, comma 2, lettera b**](#));
- **Rigo TD3 – Acquisto di beni ammortizzabili** – riservato ai contribuenti che hanno

effettuato nel trimestre acquisti e importazioni di **beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3** del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili ([articolo 30, comma 2, lett. c](#));

- **Rigo TD4 – Soggetti non residenti** – riservato ai contribuenti che si sono **identificati direttamente in Italia** ai sensi dell'[articolo 35-ter](#) o che hanno formalmente nominato un **rappresentante fiscale** nello Stato ([articolo 30, comma 2, lett. e](#));
- **Rigo TD5 – Operazioni non soggette** – riservato ai contribuenti che hanno effettuato nei confronti di soggetti passivi non stabiliti, per un **importo superiore al 50%** dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, **prestazioni di lavorazione relative a beni mobili** materiali, **prestazioni di trasporto** di beni e relative prestazioni di intermediazione, **prestazioni di servizi accessorie** ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'[articolo 19, comma 3, lett. a-bis](#)).

Il modello deve essere presentato **entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento** in via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati (invio **entro il 30 aprile 2019** per il **primo trimestre 2019**).

I soggetti interessati possono richiedere in tutto (o in parte) il **rimborso** di tale eccedenza ovvero optare per **l'utilizzo in compensazione con F24**.

Nel primo caso l'ammontare del credito richiesto a rimborso deve essere esposto nel **rito TD6**. Le modalità di erogazione dei rimborsi sono disposte dall'[articolo 38-bis D.P.R. 633/1972](#):

- **fino a 30.000 euro i rimborsi sono eseguibili senza prestazione di garanzia** e senza ulteriori adempimenti;
- **oltre 30.000 euro** è possibile presentare l'istanza munita di **visto di conformità** o **sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo** e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- la prestazione della garanzia è **obbligatoria** per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di **situazioni di rischio**.

Nel secondo caso, invece, l'ammontare del credito richiesto in compensazione deve essere esposto nel **rito TD7** tenendo conto che:

- tale ammontare partecipa al **limite annuo di 700.000 euro** ([articolo 9, comma 2, D.L. 35/2013](#));
- l'utilizzo del **credito Iva infrannuale** di importo fino a 5.000 euro può essere effettuato liberamente senza attendere il giorno 10 del mese successivo a quello di presentazione del modello TR dal quale emergono;
- al **superamento del limite di 5.000 euro annui** (riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno d'imposta) subentra l'obbligo di utilizzare in compensazione i predetti crediti **a partire dal decimo giorno successivo a quello di**

presentazione dell'istanza;

- i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito per **importi superiori a 5.000 euro annui** (elevato a 50.000 euro per le start-up innovative) hanno **l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità**, o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo;
- la **compensazione** richiede l'utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia delle entrate ed è vietata in caso di somme iscritte a ruolo di ammontare superiore a 1.500 euro.

Si ricorda, infine, che il **credito d'imposta** (annuale o infrannuale) maturato dal **Gruppo Iva** non può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'[**articolo 17 D.lgs. 241/1997**](#), con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti (ai sensi dell'[**articolo 4, comma 4, D.M. 06.04.2018**](#)).

Master di specializzazione

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

[**Scopri le sedi in programmazione >**](#)

AGEVOLAZIONI

La definizione delle liti fiscali e le pronunce successive al 24 ottobre 2018

di Angelo Ginex

La definizione delle liti tributarie pendenti, introdotta con l'[articolo 6 D.L. 119/2018](#) (convertito con modificazioni in **L. 136/2018**), ha portato ad una serie di problematiche di natura interpretativa, molto spesso dovute all'incerta formulazione del dato normativo.

In questa sede si approfondirà la questione relativa al **rapporto fra la trattazione dei ricorsi notificati prima del 24 ottobre 2018 e l'eventuale possibilità di definire in via agevolata la lite all'esito del giudizio**.

Un esempio potrà essere un'utile guida per comprendere meglio la problematica in commento.

Un contribuente decide, prima del 24 ottobre 2018, di proporre un ricorso avverso un atto impositivo. L'udienza di discussione viene fissata prima del 31 maggio 2019, data di scadenza per aderire alla definizione agevolata delle liti pendenti. Il contribuente decide di **proseguire il giudizio**, valutando la possibilità di ottenere una decisione favorevole. **In caso di esito negativo della controversia, egli potrà ugualmente utilizzare lo strumento deflattivo ex [articolo 6 D.L. 119/2018](#)?** Se sì, l'importo da pagare per la rottamazione della lite dovrà essere valutato considerando la sentenza intervenuta dopo il 24 ottobre 2018?

Preliminarmente, è opportuno ricordare come si perfeziona la fattispecie deflattiva in commento e quali siano gli **effetti** che da essa riverberano.

In primo luogo, questo istituto giuridico riguarda **tutti i giudizi pendenti** per i quali sia stato notificato il ricorso introduttivo di primo grado non oltre il **24 ottobre 2018**, a condizione che non sia intervenuta una sentenza definitiva nel momento in cui si trasmette la relativa domanda all'Agenzia delle Entrate.

L'effetto precipuo della definizione delle liti pendenti è l'estinzione del processo, stante il venir meno della pretesa tributaria oggetto dell'atto impositivo impugnato. Secondo quanto disposto dall'[articolo 6, comma 9 D.L. 119/2018](#), inoltre, gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente al 24 ottobre 2018.

Il **momento perfezionativo** della definizione agevolata avviene con **l'invio dell'apposito modello** predisposto dalla stessa Agenzia ed il **versamento di una certa frazione del valore**

della controversia (in caso di rateazione, col pagamento della prima rata).

Questo valore si determina sulla base dell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data in cui è entrato in vigore il decreto che ha istituito la misura deflattiva *de qua*, cioè il **24 ottobre 2018**.

In base a quanto detto, **il contribuente che voglia definire una lite pendente, deve quindi rifarsi alla situazione esistente al 24 ottobre 2018 oppure deve prendere in considerazione quella venutasi a creare successivamente?**

L'Agenzia delle Entrate, interrogata in merito a questa problematica, ha interpretato la norma nel senso che la data di entrata in vigore del **D.L. 119/2018** deve essere considerata alla stregua di uno spartiacque, una linea di demarcazione, necessaria per determinare il valore dell'obbligazione nascente dalla definizione agevolata.

Detto diversamente, **per valutare l'importo che il contribuente deve assolvere per aderire alla rottamazione della lite, occorre considerare la situazione processuale al 24 ottobre 2018, la quale è da considerarsi cristallizzata.**

Questo orientamento ermeneutico ha alcune conseguenze applicative interessanti:

1. se, al 24 ottobre, è stata depositata una sentenza di primo grado favorevole al contribuente, essa dovrà essere valutata ex [articolo 6 D.L. 119/2018](#);
2. se, dopo il 24 ottobre, è stata depositata una sentenza favorevole o contraria al contribuente, essa **non sarà presa in considerazione** ai fini della rottamazione della lite. Spetterà al difensore tributario valutare se chiedere l'applicazione di tale strumento deflattivo, pagando il 90% del valore della controversia, oppure procedere nel **secondo grado di giudizio**, resistendo al probabile appello dell'Ente impositore o impugnando la pronuncia sfavorevole;
3. **l'unico impedimento** all'attivazione della procedura agevolativa consiste nella presenza, al 24 ottobre, di una **sentenza passata in giudicato**, la quale chiude il processo, rendendolo a tutti gli effetti non più "pendente".

In conclusione, ed in risposta alle domande sollevate in precedenza, **il contribuente potrà decidere di presentare la domanda di definizione agevolata entro e non oltre il 31 maggio 2019, attendendo l'esito della lite fino a quel momento. Tuttavia, l'eventuale decisione positiva non influenzera il quantum necessario a definire in via agevolata la lite ancora pendente, poiché depositata dopo il 24 ottobre 2018.**

Dunque, sarà compito del difensore soppesare la possibilità di **proseguire il contenzioso** con quella di usufruire della **rottamazione della lite**.

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: REGOLE GENERALI E ASPETTI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer price: onere della prova tra Fisco e contribuente

di Marco Bargagli

La normativa conosciuta tra gli addetti ai lavori come **"transfer price"** costituisce da sempre un'annosa questione e un argomento di centrale importanza per tutte le imprese ad ampio respiro internazionale e riguarda, nello specifico, la determinazione della congruità dei prezzi di trasferimento infragruppo praticati nello scambio di beni e/o servizi.

In base al noto **"principio di libera concorrenza"** (c.d. *arm's-length principle*) enunciato dall'OCSE, quando due o più imprese tra loro indipendenti pongono in essere tra di loro transazioni commerciali, le relative condizioni economiche e finanziarie devono essere generalmente determinate dalle forze di mercato.

Simmetricamente, quando due o più imprese appartenenti allo stesso Gruppo multinazionale intrattengono rapporti commerciali, gli stessi non devono essere influenzati da politiche di pianificazione fiscale *intercompany* tenuto conto che, in base al **suddetto principio**, enunciato dall'articolo 9, paragrafo 1, del modello Ocse di convenzione, il prezzo stabilito nelle transazioni commerciali intercorse tra imprese associate deve corrispondere al prezzo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni identiche o similari sul libero mercato.

In linea con le citate raccomandazioni internazionali, l'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) prevede che: *"i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma".*

Sullo specifico tema, nel **mese di luglio 2017**, l'Ocse ha pubblicato la **nuova versione** delle **linee guida sui prezzi di trasferimento infragruppo** e, successivamente, in data **14 maggio 2018**, il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha **approvato un apposito decreto**, pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n. 118 del 23 maggio 2018**, che detta le regole concrete per l'applicazione del citato **principio di libera concorrenza**.

Con riferimento ad un **aspetto molto importante**, riferito all'analisi di comparabilità, l'articolo 3, comma 2, del succitato **decreto ministeriale** prevede che le caratteristiche economicamente rilevanti (c.d. "fattori di comparabilità") che devono essere identificati nelle relazioni commerciali o finanziarie tra le imprese associate per delineare in modo accurato l'effettiva operazione tra di loro intercorsa, nonché per determinare se due o più operazioni siano comparabili tra loro, possono essere classificati come segue:

1. **termini contrattuali delle operazioni;**
2. **funzioni svolte** da ciascuna delle parti coinvolte nelle operazioni, tenendo conto dei **beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti**, inclusi il modo in cui queste funzioni si collegano alla più ampia **generazione del valore all'interno del gruppo multinazionale** cui le parti appartengono, le circostanze che caratterizzano l'operazione e le **consuetudini del settore;**
3. **caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati;**
4. **circostanze economiche delle parti e condizioni di mercato in cui esse operano;**
5. **strategie aziendali perseguiti dalle parti.**

Un ulteriore profilo di fondamentale importanza riguarda il **controllo societario**.

La **normativa domestica di riferimento** prevede infatti che, per procedere alla **rettifica dei ricavi e/o dei costi** non conformi al **principio di libera concorrenza**, occorre che le cessioni o gli acquisti di beni e servizi siano avvenute fra **un'impresa italiana ed una società non residente nel territorio dello Stato** tra le quali esista **un rapporto di controllo**, di natura **diretta o indiretta**.

In merito, l'[articolo 2 D.M. 14.05.2018](#), ha precisato che:

1. per "imprese associate" si intende: l'impresa residente nel territorio dello Stato e le società non residenti allorché:
 - una di esse partecipa, direttamente o indirettamente, nella **gestione, nel controllo o nel capitale dell'altra**, o
 - lo stesso soggetto partecipa, direttamente o indirettamente, nella **gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese**;
2. per "partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale" si intende:
 - la **partecipazione per oltre il 50% nel capitale**, nei diritti di voto, o negli utili di un'altra impresa; oppure
 - l'**influenza dominante sulla gestione di un'altra impresa, sulla base di vincoli azionari o contrattuali**.

Delineato brevemente l'assetto normativo di riferimento, giova ricordare che la **CTR Lombardia, sezione 3, con la sentenza n. 376/2019 del 25.01.2019**, si è espressa sul tema

dell'onere della prova tra Fisco e contribuente, con particolare riferimento alla **corretta determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo**.

Nello specifico, la **ripartizione dell'onere della prova** in caso di **verifiche fiscali** riguardanti i prezzi di trasferimento infragruppo, prevede che:

- da un lato **l'Amministrazione finanziaria** deve dimostrare l'esistenza di transazioni tra imprese collegate con **"evidenti discrepanze"** rispetto a **transazioni dello stesso genere su un mercato indipendente**;
- dall'altro **il contribuente**, secondo **le regole ordinarie di vicinanza della prova ex articolo 2697 cod. civ.**, deve dimostrare che le transazioni sono **intervenute per valori di mercato da considerarsi normali** (*ex articolo 9, comma 3, Tuir*).

Sulla **base di tali principi**, il giudice del gravame **ha ritenuto che il contribuente** avesse **regolarmente assolto all'onere probatorio** richiesto in tema di *transfer price*, tenuto conto che le **funzioni e l'organigramma** della **consociata estera** (residente in Germania), **descritti e documentati in atti**, erano risultati tali da **rendere conto, in modo esauriente**, della **particolarità della società del Gruppo non residente**.

Inoltre, è stata dimostrata l'attendibilità del metodo CUP utilizzato, sia per quanto riguardava **le regole del mercato**, garantite dalla presenza di soci tedeschi indipendenti, sia per quanto riguardava l'effettivo svolgimento di funzioni incisive ed importanti, quali la **gestione della clientela, la gestione dei progetti, delle gare, dei servizi di assistenza**.

Infine, con **specifico riferimento all'utilizzo dei soggetti individuati come comparabili**, le società scelte da parte dell'**Agenzia delle entrate** non trattavano gli stessi prodotti o le stesse **attività della consociata tedesca**, in quanto operavano con **codici attività diversi e in annualità lontane rispetto all'anno 2010, in contestazione**.

Seminario di specializzazione
LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI
Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Ai nastri di partenza il nuovo OCM vino

di Luigi Scappini

È stato approvato il **decreto Mipaaf** con cui vengono riconosciuti **contributi a fondo perduto** nel settore del **vino** a fini promozionali (il cd. **OCM vino**).

In particolare, il decreto definisce le **modalità attuative** della misura prevista dall'[articolo 45 Regolamento UE n. 1308/2013](#).

Possono **accedere** ai contributi, tra gli altri, le **organizzazioni professionali**, quelle di **produttori di vino**, i **produttori** stessi, i **consorzi** di tutela, le **Ati** di produttori di vino, **consorzi**, associazioni e cooperative, nonché **reti di impresa** di produttori di vino.

L'**articolo 2** definisce **produttori di vino** le **imprese**, singole o associate, che sono **in regola con le dichiarazioni vitivinicole** degli ultimi **3 anni** e che, alternativamente, abbiano **ottenuto i prodotti da promuovere dalla trasformazione di prodotti** a monte del vino propri o acquistati, e/o che **commercializzano vino** di propria produzione o di imprese a esse associate o controllate.

La **promozione non** può avere a oggetto **vini sfusi**, bensì **confezionati** e appartenenti a una delle seguenti categorie: vini di origine protetta, vini di indicazione geografica protetta, vini spumanti di qualità, vini spumanti di qualità aromatici e vini con indicazione della varietà.

Esistono **3 tipologie** diverse di **progetti** realizzabili:

- **regionali**, nel qual caso deve essere promossa la produzione della **Regione** cui viene fatta la domanda;
- **multiregionali**, per i quali la domanda è presentata da **soggetti** aventi la **sede operativa** in **almeno 2 Regioni**. In questo caso la promozione riguarderà i prodotti delle Regioni interessate e
- **nazionale**, da azionare nel caso di soggetti che hanno la **sede operativa** in **almeno 5 Regioni**.

Di prassi i progetti possono avere una **durata massima** pari a **5 anni**; tuttavia, le Autorità competenti (Regioni o Mipaaf, a seconda della tipologia di progetto) hanno la possibilità di prevedere, nei propri avvisi, una **durata inferiore**.

I contributi vengono erogati per la realizzazione delle seguenti tipologie di **azioni**:

1. azioni in materia di **pubbliche relazioni, promozione e pubblicità** che esaltino gli elevati *standard* dei prodotti con particolare attenzione agli aspetti legati a **qualità, sicurezza alimentare o ambientale**;
2. **partecipazioni a manifestazioni, fiere ed esposizioni** a carattere **internazionale**;
3. **campagne informative** con particolare attenzione alle **denominazioni di origine, indicazioni geografiche** e alla **produzione biologica** e
4. **studi** atti a valutare i risultati ottenuti dalle azioni di promozione e informazione. Quest'ultima azione **non può incidere**, sull'intero progetto presentato, per **oltre il 3% del totale**.

Il **contributo**, a valere sui **fondi europei**, può essere riconosciuto nel **limite massimo delle 50%** delle spese sostenute per realizzare il progetto. Tuttavia, tale percentuale può essere **incrementata** attingendo a **fondi nazionali o regionali** nel limite massimo di un ulteriore **30%**. Tale integrazione del contributo non compete quando il progetto promozionale sia presentato da **soggetti privati** o comunque quando contenga anche una sola azione che abbia a oggetto in modo inequivocabile la **promozione** o la **pubblicità** di uno o più **marchi commerciali**.

Ne deriva che le spese possono essere finanziate nel **limite** complessivo dell'**80%**.

Per ogni progetto, la **durata** del contributo **non può superare 3 anni** per un dato beneficiario in un Paese terzo o mercato, sempre di un Paese terzo.

È ammessa la **proroga** del sostegno per una durata **massima** di **2 anni**, ma solamente a condizione che gli effetti della promozione la giustifichino.

Viene, inoltre, previsto che, in caso di progetti a valere **su fondi quota nazionali**, il **contributo minimo**, che **non** può avere un importo **superiore ai 3 milioni di euro**, non può essere inferiore a **250 mila euro per Paese terzo o mercato** del Paese terzo e a **500mila euro** quando il progetto è diretto a **un unico Paese terzo**. È data facoltà alle Regioni l'individuazione di un **valore minimo differente** rispetto a quello fissato sui fondi quota nazionali.

Viene, infine, individuato un **criterio di priorità** nella **valutazione** dei progetti ammissibili, di seguito elencati:

1. il **proponente è un nuovo beneficiario**;
2. il **progetto ha come target un nuovo Paese terzo o un nuovo mercato** di un Paese terzo;
3. la **richiesta di contributo è inferiore al 50%**;
4. proponente è un **consorzio di tutela**;
5. il progetto ha a oggetto **vini a denominazione protetta** o a **indicazione geografica protetta**;
6. il progetto è rivolto verso un **mercato emergente**;
7. il proponente produce e commercializza prevalentemente **vini prodotti con uve proprie o dei propri associati** e

8. il proponente ha un'**elevata componente aggregativa di pmi e micro imprese.**

The graphic features a blue header bar with white text. Below it is a white area with a blue border. The text inside reads: "Seminario di specializzazione" at the top, "LE START UP INNOVATIVE" in large blue letters in the center, and "Scopri le sedi in programmazione >" at the bottom. The background has abstract blue and white geometric shapes.

PENALE TRIBUTARIO

Omessa dichiarazione e responsabilità del prestanome

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione, Sezione Quarta Penale, con la sentenza n. 11757 del 05.03.2019, è tornata ad occuparsi del reato di **omessa dichiarazione**, fattispecie prevista e punita dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#), con particolare riferimento alla figura dell'**amministratore di fatto** di una società (il c.d. **prestanome**).

Nel caso di specie, un soggetto indagato, in concorso con altre persone, di **omessa dichiarazione Iva** per i periodi di imposta 2015 e 2016, con **evasione superiore alla soglia di punibilità** stabilita dalla norma in euro 50.000,00, aveva proposto ricorso avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame che, chiamato a decidere a seguito di annullamento con rinvio di precedente provvedimento, aveva rigettato l'istanza avverso il **decreto di sequestro preventivo** del GIP relativo a beni mobili e immobili nella disponibilità del prevenuto, nella qualità di amministratore di fatto di una società a responsabilità limitata nonché sui conti correnti intestati alla società stessa.

La Corte di Cassazione, con precedente sentenza, aveva già rigettato il ricorso presentato dal **legale rappresentante della società**, quale terzo interessato, che aveva assunto la carica dopo la commissione del reato, annullando invece l'ordinanza del Tribunale del riesame con riferimento alla posizione dell'**amministratore di fatto**. Ciò in quanto, pur in presenza della sussistenza del *fumus* sotto il profilo oggettivo del reato, la motivazione risultava carente in relazione alla valutazione del ***fumus commissi delicti*** dal punto di vista **soggettivo**, con particolare riferimento alla riferibilità al medesimo e presunto **amministratore di fatto della condotta omissiva**.

La Suprema Corte, adita nuovamente al fine di pronunciarsi sul ricorso presentato dal soggetto individuato quale **amministratore di fatto**, ha dichiarato **l'inammissibilità dell'impugnazione** “perché i motivi attengono in realtà a vizi della motivazione e non a violazioni di legge”.

In ogni caso, il **Giudice di legittimità** ha ritenuto opportuno comunque precisare che “anche se in materia di **sequestro preventivo** il codice di rito non richiede che sia acquisito un **quadro probatorio “solido”** come per le misure cautelari personali, non è però sufficiente **prospettare un fatto costituente reato**, limitandosi alla sua mera enunciazione e descrizione. È invece necessario valutare le concrete **risultanze istruttorie** per ricostruire la vicenda anche al semplice livello di **fumus** al fine di ritenere che la fattispecie concreta vada ricondotta alla figura di reato configurata; è inoltre necessario che appaia possibile uno **sviluppo del procedimento in senso favorevole all'accusa** nonché valutare gli **elementi di fatto e gli argomenti prospettati dalle parti**. A tale valutazione, poi, dovranno aggiungersi le valutazioni in tema di **periculum in mora** che,

necessariamente, devono essere riferite ad un **concreto pericolo di prosecuzione dell'attività delittuosa** ovvero ad una concreta possibilità di condanna e, quindi, di confisca”.

Ebbene, secondo la **Corte di Cassazione** il Tribunale del riesame, assodato il *fumus* del reato sotto il **profilo oggettivo** in quanto già riconosciuto dalla Corte di Cassazione nella menzionata sentenza di annullamento sopra richiamata, aveva illustrato, con argomentazioni logiche e coerenti, le ragioni per le quali il ricorrente era da considerarsi l'**amministratore di fatto della società**, fornendo dovizia di elementi indiziari quali le dichiarazioni dei testi che ne avevano affermato il **ruolo effettivo** assunto nell'ambito della società.

In particolare, l'**indagato ricorrente**:

- a) **decideva le scelte aziendali**;
- b) **partecipava alle riunioni** circa l'andamento societario e le strategie di vendita;
- c) **intratteneva rapporti con i clienti**;
- d) **dava disposizioni ai dipendenti**;
- e) **partecipava alla discussione e all'approvazione dei bilanci**;
- f) **partecipava fattivamente alle discussioni relative alla presentazione delle dichiarazioni ai fini contabili e tributari**.

Ciò posto, la Suprema Corte ha affermato come **pacifica** la responsabilità per il delitto di cui all'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) anche dell'**amministratore di fatto**.

Il reato di **omessa presentazione** della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o Iva è infatti configurabile sia nei confronti dell'**amministratore di fatto**, sia verso l'**amministratore di diritto**, il quale, come mero prestanome, risponde a titolo di **concorso** per **omesso impedimento dell'evento** ([articolo 40 c.p., comma 2](#) e [articolo 2932 cod. civ.](#)).

In tema di **reati tributari**, dunque, il prestanome non risponde dei delitti in materia di dichiarazione solo se privo di qualunque potere o possibilità di ingerenza nella gestione della società.

Seminario di specializzazione

LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)