

Edizione di mercoledì 14 Luglio 2021

CASI OPERATIVI

Migliorie su beni di terzi: quale trattamento contabile e fiscale?
di EVOLUTION

IMU E TRIBUTI LOCALI

L'esenzione Imu spetta dove è situato il nucleo familiare
di Marco Bargagli

IVA

Procedure esecutive immobiliari: è buono l'operato del debitore "collaborativo"
di Luca Caramaschi

PENALE TRIBUTARIO

Legittimo il sequestro delle somme frutto del reimpiego di un patrimonio aziendale contaminato
di Angelo Ginex

DICHIARAZIONI

I redditi del beneficiario del trust nel Modello Redditi 2021
di Ennio Vial

ENOASTRONOMIA

Le api, il miele e la riscoperta del miele nelle famiglie italiane
di Paola Sartori – Foodwriter e blogger

CASI OPERATIVI

Migliorie su beni di terzi: quale trattamento contabile e fiscale?

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2021: DEROGHE E NORME TEMPORANEE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In cosa consistono e come si trattano civilisticamente e fiscalmente le migliorie su beni di terzi?

Le migliorie su beni di terzi possono consistere in manutenzioni di natura ordinaria o straordinaria che interessano un determinato bene, pur non avendo una loro autonoma funzionalità.

Le spese di manutenzione ordinaria sono, come noto, le spese ricorrenti, abituali, che hanno la sola finalità di mantenere in efficienza il bene e di garantirne il corretto funzionamento.

Le spese di manutenzione straordinaria, invece, hanno lo scopo di modificare, realizzare, incrementare o rinnovare parti del bene stesso, con possibili effetti sulla capacità produttiva e sulla vita utile dello stesso.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



IMU E TRIBUTI LOCALI

L'esenzione Imu spetta dove è situato il nucleo familiare

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

LA RIMOZIONE DELL'ERRORE FISCALE: LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Sulla base del **prevalente orientamento giurisprudenziale** espresso dalla suprema **Corte di Cassazione in materia di tributi locali**, il contribuente **non ha diritto all'esenzione Imu prevista per l'abitazione principale** qualora il coniuge e i propri figli vivano in un altro Comune, a meno che non venga fornita la **prova della separazione legale dei coniugi medesimi**.

Di conseguenza, qualora nel corso di un **controllo fiscale** venga constatata la **"residenza fittizia"** del contribuente che **richiede l'esenzione Imu per l'abitazione principale**, l'Amministrazione comunale potrà procedere a **recuperare l'imposta sottratta a tassazione**.

Ovviamente il **soggetto sottoposto a controllo fiscale** potrà dimostrare, con **dati oggettivi**, di vivere realmente in un determinato Comune dando evidenza, ad esempio, **dei consumi effettuati** presso la propria abitazione (**utenze luce, gas, telefono, spese condominiali etc.**).

L'obbligazione tributaria in materia di Imu scatta al ricorrere delle seguenti circostanze:

- **proprietà piena di beni immobili** (fabbricati, terreni agricoli, aree fabbricabili) siti in Italia e destinati a qualsiasi utilizzo;
- **titolarità di diritti reali su tali beni**, ossia abitazione, usufrutto, uso, enfiteusi e diritto di superficie;
- conduzione di immobili in locazione finanziaria (leasing); titolarità di immobili acquisita in regime di locazione finanziaria;
- **concessione immobili demaniali** (ad esempio stabilimenti balneari).

Come previsto dalla normativa di riferimento, **l'esenzione dal pagamento dell'Imu** spetta solo se il contribuente **adibisce l'immobile ad "abitazione principale"**.

La L. 44/2012 **definisce abitazione principale** l'unità immobiliare *"nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili*

diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”.

Quindi, con il precipuo scopo di **verificare se spetta l'agevazione fiscale prima casa**, occorre anzitutto circoscrivere il concetto di **abitazione principale** per la quale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano, nel quale **il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente** e normalmente **risiedono anche anagraficamente**.

A livello civilistico ([articolo 43 cod. civ.](#)) la “**dimora abituale**” del soggetto passivo corrisponde al luogo ove il contribuente **abita o soggiorna stabilmente**.

Di contro la **residenza anagrafica** è un **requisito di carattere formale**, risultando dalla mera consultazione dei registri comunali istituiti presso **l'ufficio anagrafe del Comune**.

Ciò posto possiamo affermare che, **in materia di Imu**, l'elaborazione giurisprudenziale di riferimento attribuisce particolare rilevanza al concetto di **“convivenza”** e di **“nucleo familiare”**.

Sulla base dell'approccio ermeneutico espresso dalla Corte di Cassazione il **contribuente che dimora abitualmente in un determinato Comune italiano non ha diritto all'esenzione prevista per l'abitazione principale**, se la moglie e i figli vivono in un altro Comune, rimanendo salva la possibilità di fornire la **prova della separazione coniugale** (cfr. *ex multis*, **Corte di cassazione, sentenza n. 14389 del 15.06.2010**).

Le disposizioni di Legge devono essere **interpretate in senso restrittivo** onde impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso Comune, **ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni previste per l'abitazione principale e per le relative pertinenze**.

In definitiva, lo spirito della normativa è quello di **arginare il fenomeno elusivo** riconducibile alle c.d. **“doppie residenze fittizie”** dei **due coniugi in immobili diversi**, con il solo scopo di beneficiare delle agevolazioni previste dall'ordinamento giuridico, **in assenza di valide ragioni economiche**.

Al fine di **comprendere l'orientamento** espresso *in apicibus* da parte della suprema Corte di Cassazione, si riporta il **folto panorama giurisprudenziale di riferimento** raccolto in *subiecta materia*.

- [**Corte di Cassazione, Sez. 5 Civile, ordinanza n. 12299 pubblicata in data 17.05.2017:**](#) *“per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente...omissis...si considera abitazione principale quella di residenza anagrafica, salvo la prova contraria che consente al contribuente, nei casi appunto di mancata coincidenza, anche solo per un periodo di tempo, tra dimora abituale e residenza anagrafica, di riservare alla prima il trattamento fiscale meno gravoso previsto per*

l'abitazione principale, prova che deve riguardare l'effettivo utilizzo dell'unità immobiliare quale dimora abituale del nucleo familiare del contribuente”;

- [**Corte di Cassazione, Sez. 5 Civile, ordinanza n. 13062**](#) pubblicata in data 24.05.2017: “*Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente*”;
- [**Corte di Cassazione, Sez. 6 Civile, ordinanza n. 15444**](#) pubblicata in data 21.06.2017: “*Un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari*”;
- [**Corte di Cassazione, Sez. 6 Civile, ordinanza n. 26947**](#) pubblicata in data 14.11.2017: “*Occorre che il contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo. Nel caso di specie, la sentenza impugnata si pone in evidente contrasto con il superiore principio, in quanto è pacifico tra le parti che il nucleo familiare della ricorrente né risiede anagraficamente, né dimora abitualmente presso l'immobile oggetto di tassazione, mentre l'unica a risiedere abitualmente nell'immobile è solo la ricorrente, che, in tale situazione, non può invocare il diritto al riconoscimento dell'esenzione*”;
- [**Corte di Cassazione, Sez. 5 Civile, ordinanza n. 12050**](#) pubblicata in data 17.05.2018: “*occorre che contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo. In applicazione di tale principio gli Ermellini hanno confermato la sentenza impugnata, che aveva escluso la detrazione sulla base dell'accertamento che l'immobile costituisse dimora abituale del solo ricorrente e non della di lui moglie). Infatti, per il sorgere del diritto alla detrazione non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se il coniuge, non separato legalmente, dimori altrove.*
- [**Corte di Cassazione, Sez. 5 Civile, ordinanza n. 5314**](#) pubblicata in data 22.02.2019: “*un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca dimora abituale non solo nel ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari*”;
- [**Corte di Cassazione, Sez. 6 Civile, ordinanza n. 4166 e 4170**](#) pubblicata in data 19.02.2020: “*l'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente*”. Ciò comporta la necessità che in riferimento alla stessa unità immobiliare tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare dimorino ivi stabilmente e vi risiedano anagraficamente.

Il filone giurisprudenziale sopra indicato è stato ribadito anche con **l'ordinanza n. 20130** datata 24.9.2020, ove la suprema Corte di Cassazione ha deciso che, nel caso in cui i componenti dello stesso nucleo familiare abbiano stabilito la residenza e la dimora abituale in due abitazioni site in Comuni diversi, l'agevolazione Imu non spetta.

Quindi nella particolare ipotesi in cui i due **coniugi non legalmente separati** abbiamo preso la **residenza anagrafica in immobili ubicati in comuni differenti**, nessuno dei due potrà beneficiare dell'esenzione Imu.

La **linea dura espressa dalla giurisprudenza** è stata confermata anche di recente, con le seguenti ulteriori pronunce:

- [**Corte di Cassazione, Sez. 6 Civile, ordinanza n. 21611**](#) pubblicata in data 7.10.2020: la detrazione d'imposta è ammessa per le abitazioni costituenti la dimora abituale del richiedente e della propria famiglia. In merito, “*il contribuente che vive in un immobile da solo ed il resto della famiglia in un altro, a seguito di un processo di separazione, è tenuto a versare l'imposta ordinaria*”;
- [**Corte di Cassazione, Sez. 6 Civile, ordinanza n. 28534**](#) pubblicata in data 15.12.2020: “*nel caso in cui il soggetto passivo dell'Ici sia coniugato, ai fini della spettanza delle detrazioni e riduzioni dell'imposta previste per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo dall'articolo 8 D.lgs. n. 504/1992, non basta che il coniuge abbia trasferito la propria residenza nel comune in cui l'immobile è situato, ma occorre che in tale immobile si realizzi la coabitazione dei coniugi* atteso che, considerato che l'articolo 144 cod. civ. prevede che i coniugi possano avere esigenze diverse ai fini della residenza individuale e fissare altrove quella della famiglia, ciò che assume rilevanza, per beneficiare di dette agevolazioni, non è la residenza dei singoli coniugi bensì quella della famiglia

In definitiva, occorre che il **contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto all'esenzione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo**.

IVA

Procedure esecutive immobiliari: è buono l'operato del debitore "collaborativo"

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

LE PREVISIONI E LA RENDICONTAZIONE PERIODICA COME STRUMENTO GESTIONALE E DI COMPLIANCE CON LA NORMATIVA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nell'ambito delle **procedure esecutive immobiliari**, in particolare quando l'immobile oggetto di esecuzione è di proprietà del **debitore esecutato** che riveste la qualifica di **soggetto passivo ai fini Iva** (tipicamente una società ma anche una ditta individuale piuttosto che un professionista), non sempre l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni chiare su come concretamente operare in relazione ai necessari adempimenti della **fatturazione dell'operazione** di compravendita immobiliare.

Con la [risoluzione 62/E/2006](#) l'Agenzia ha precisato, ai fini degli adempimenti che il custode giudiziario e il **professionista delegato** al compimento delle operazioni di vendita devono assolvere nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare, che l'incaricato alla vendita **non assume la titolarità** del bene oggetto di espropriazione forzata, che resta pur sempre in capo al debitore il quale è, tuttavia, **privato del potere dispositivo** sul bene.

La **conseguenza** di tale principio ha portato dunque l'Agenzia delle entrate ad affermare che:

- anche la **soggettività passiva** d'imposta del **debitore esecutato** deve ritenersi "limitata" sotto il profilo degli adempimenti che ne discendono con riguardo agli **obblighi di fatturazione** e versamento del tributo;
- sotto il diverso profilo della necessità della tutela degli interessi dell'Erario, i medesimi obblighi di fatturazione e versamento del tributo, **non solo nell'ipotesi di irreperibilità del contribuente**, ma in ogni caso, devono ritenersi **accentrati** nella procedura stessa, anziché in capo al debitore esecutato;
- **obbligato a emettere fattura** in nome e per conto del contribuente e a versare l'Iva incassata all'Amministrazione finanziaria **è sempre il professionista delegato** delle operazioni di vendita ai sensi dell'[articolo 591-bis c.p.c.](#).

Con la successiva [risoluzione 84/E/2006](#), l'Agenzia ha ulteriormente precisato che:

- nei casi in cui il debitore esecutato **sia reperibile**, l'imposta dovuta dovrà essere versata con modello F24 utilizzando gli **ordinari codici-tributo** relativi all'Iva (6001, 6002, 6003, ecc., piuttosto che 6031, 6032, 6033 nel caso di opzione per la liquidazione con periodicità trimestrale);
- nel solo caso di **irreperibilità del soggetto esecutato** il versamento dell'imposta dovrà essere eseguito **esclusivamente a cura del professionista delegato**, sempre con modello F24 utilizzando lo specifico **codice-tributo 6501** denominato "*Iva relativa alla vendita, ai sensi dell'art. 591-bis del codice di procedura civile, di beni immobili oggetto di espropriazione forzata*".

In questo contesto si è inserita la recente [risposta all'interpello n. 387 del 01.06.2021](#) con la quale l'Agenzia delle entrate ha fornito un interessante chiarimento, per certi versi innovativo.

Con riferimento alle procedure di **fatturazione** dei beni immobili che vengono ceduti nell'ambito delle **procedure esecutive immobiliari**, la recente pronuncia ammette ora che il **debitore esecutato**, con caratteristiche tali da poter essere definito "**collaborativo**", possa spontaneamente farsi carico dei predetti **adempimenti** (compresa la fatturazione che, si ricorda, deve avvenire obbligatoriamente con **modalità elettronica** per il tramite del Sistema di Interscambio secondo le **regole previste dal D.Lgs. 127/2015** e secondo le **specifiche tecniche** da ultimo descritte nell'allegato al **provvedimento direttoriale prot. n. 99922/2020**, come **integrato dal successivo provvedimento prot. n. 166579/2020**) e che, **quale soggetto passivo**, possa tenere conto, nella liquidazione del tributo, dell'eventuale eccedenza Iva precedentemente maturata dallo stesso al fine di **operare la compensazione (c.d. verticale o interna)**, nel modello F24, ovvero anche in sede di liquidazione periodica.

Ribadendo poi la natura della compensazione Iva come "verticale" e non "orizzontale", precisa opportunamente l'Agenzia che **non trova di conseguenza applicazione**:

- né la disciplina relativa all'apposizione del **visto di conformità ex articolo 10 D.L. 78/2009** nel caso di utilizzo di importi a credito superiori a 5 mila euro;
- né quella del **divieto di utilizzo** del credito nel caso di presenza di **importi iscritti a ruolo di importo superiore a 1.500 euro** prevista [dall'articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010](#).

Da ultimo, restando ovviamente ferma in capo al professionista delegato la **responsabilità di vigilare** sulla **correttezza del "versamento"** (intesa anche come **corretta liquidazione del tributo**, laddove appunto, come nel caso descritto, l'Iva dovuta in relazione alla cessione dell'immobile non sia stata versata per effetto della compensazione interna effettuata dal **debitore esecutato**), ribadisce l'Agenzia che sarà lo stesso **professionista delegato a dover riversare** a quest'ultimo l'Iva incassata dall'acquirente.

PENALE TRIBUTARIO

Legittimo il sequestro delle somme frutto del reimpiego di un patrimonio aziendale contaminato

di Angelo Ginex

DIGITAL Master di specializzazione
IL SUPERBONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI EDILIZIE
Scopri di più >

Il **sequestro preventivo** nei confronti di una società può avere ad oggetto anche le **somme depositate su un conto corrente** che, a prescindere dall'eventuale **origine formalmente lecita** dovuta alla gestione dei beni aziendali, sono composte in gran parte da importi esistenti ancor prima della dichiarazione di fallimento della società, su un altro conto alla stessa intestato e successivamente trasferiti sul conto in argomento: tali somme **diventano anch'esse illecite** dato che il conto viene alimentato dall'impiego di beni dell'impresa **inquinata in radice dai vantaggi illeciti** basati su una pregressa attività delittuosa.

È questo il principio di diritto reso dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 26755** depositata ieri **13 luglio**.

La fattispecie disaminata dai giudici di vertice trae origine dal provvedimento con il quale il Tribunale di Trapani disponeva il **sequestro, ai fini della confisca, dell'intero capitale sociale e di tutti i beni del relativo compendio aziendale di una s.r.l.** dichiarata fallita nel 2014.

La curatela procedeva a chiedere il dissequestro e la restituzione delle somme depositate sul conto corrente, ma la Corte di appello di Palermo confermava la misura cautelare, ritenendo che il **denaro presente su tale conto (poiché derivante da contratti di affitto dell'azienda che la curatela aveva stipulato con un'altra società)** doveva considerarsi il **frutto del reimpiego dei beni della società che, realizzata con i proventi di reati fiscali, era qualificabile come impresa illecita**.

Avverso tale decreto, pertanto, la curatela fallimentare della società proponeva **ricorso per cassazione** deducendo il vizio di illogicità, insufficienza, contraddittorietà e mancanza della motivazione.

In particolare, la ricorrente asseriva che la Corte distrettuale avesse **ingiustificatamente**

confermato il provvedimento genetico della **misura cautelare**, benché fosse risultato che il conto corrente in parola era stato acceso dai curatori fallimentari. Nello specifico, le somme di denaro non costituivano il frutto di attività illecite e non potevano essere confiscate in quanto derivanti dall'**attività lecita svolta dalla curatela** che aveva provveduto a curare l'affitto dell'azienda dopo la dichiarazione di fallimento.

Innanzitutto, i giudici di vertice hanno ritenuto opportuno chiarire che l'[articolo 20, comma 1, D.Lgs. 159/2011](#), nell'indicare i presupposti per l'applicazione della misura del sequestro finalizzato alla confisca di prevenzione per sproporzione, stabilisce che **il vincolo può avere ad oggetto tutti i beni dei quali il proposto risulta poter disporre direttamente o indirettamente e che, «sulla base di sufficienti indizi, si ha motivo di ritenere che siano il frutto di attività illecite o ne costituiscono il reimpiego»**.

Ha ricordato il Collegio che **si tratta di una «formula finalizzata a contrastare il fenomeno dell'accumulazione di patrimoni illegali colpendo non solamente i beni che abbiano un rapporto di diretta derivazione dalle attività delittuose poste in essere dal proposto, ma anche quei beni che, formalmente acquisiti in maniera lecita, possano considerarsi pertinenziali al patrimonio illecito perché risultato del reimpiego di beni acquistati con l'immissione di capitali illeciti»**.

Come affermato dalla consolidata giurisprudenza di legittimità in materia, infatti, per un verso, l'estensione *ex lege* ai beni costituiti in azienda della confisca delle partecipazioni sociali totalitarie trova causa nel fatto che chi ha acquisito illecitamente, mediante i proventi della sua attività illecita o il loro reimpiego, le partecipazioni totalitarie, ha acquisito illecitamente l'azienda. Per altro verso, **il sequestro può avere ad oggetto anche le somme depositate su un conto corrente che, a prescindere dall'eventuale origine formalmente lecita dovuta alla gestione dei beni aziendali, diventano anch'esse illecite**, dato che il conto viene così alimentato dall'impiego di beni dell'impresa inquinata in radice dai vantaggi illeciti basati su una pregressa attività delittuosa (cfr., *ex plurimis* Cass. sent. 30.10.2020, n.32904; Cass. sent. 31.01.2018, n. 32688).

Nel caso di specie, secondo la Suprema Corte, la Corte di appello di Palermo ha fatto **corretta applicazione dei suesposti principi** laddove ha sottolineato che **le somme di denaro depositate sul conto corrente bancario erano composte in gran parte da importi esistenti ancor prima della dichiarazione di fallimento della società, su un altro conto alla stessa intestato e successivamente trasferiti sul conto in argomento**. La parte residua degli importi era costituita, invece, dai proventi dell'affitto del complesso alberghiero facente parte del complesso aziendale (durante la gestione della curatela fallimentare) e che doveva essere considerata **frutto e derivazione diretta del reimpiego di «un patrimonio aziendale interamente contaminato, perché permeato dai profitti illeciti derivanti dalle molteplici attività delittuose»**.

Peraltro, la Corte ha concluso affermando che, chiarita l'erroneità dell'assunto di parte ricorrente, questi ha anche sottaciuto un aspetto della vicenda di non poco conto, e cioè che la curatela fallimentare aveva concesso in affitto il complesso alberghiero ad una **società creata dal proposto stesso sicuramente allo scopo di svuotare la s.r.l. fallita e di continuare a gestire**

direttamente quel complesso.

Sulla base di tali argomentazioni, la Corte di Cassazione ha **rigettato il ricorso della curatela**, condannandola altresì al pagamento delle spese processuali.

DICHIARAZIONI

I redditi del beneficiario del trust nel Modello Redditi 2021

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

LA COMPLIANCE DEL QUADRO RW E DEI REDDITI ESTERI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La posizione di **beneficiario dei redditi di un trust** può comportare un **profilo impositivo** in capo al soggetto che si trova in detta posizione.

Al riguardo, è innanzitutto necessario valutare se il trust può dirsi **interposto, opaco o trasparente**.

Il **trust interposto** si ha quando un soggetto, generalmente il disponente o il beneficiario, ha il potere di influenzare il *trustee*.

La questione è stata affrontata dall'Agenzia in varie occasioni e da ultimo con la recente [risposta all'istanza di interpello n. 398 del 10 giugno 2021](#). L'intervento più organico è quello della risalente [circolare 61/E/2010](#). Se il **trust** risulta **interposto** i redditi devono essere tassati direttamente in capo al soggetto nei cui confronti si realizza l'**interposizione** con le regole che la norma prevede per quel soggetto. Il problema, tuttavia, discende dal fatto che in molti casi **l'interposizione non appare determinabile in modo così netto**.

Se il trust, al contrario, **non risulta interposto**, lo stesso potrà essere **opaco, trasparente o misto**. Nell'ultimo caso, invero non così frequente nella prassi professionale, lo stesso risulterà **trasparente su alcuni redditi ed opaco su altri**.

Dopo i chiarimenti dato nella [circolare 61/E/2010](#), se il **trust** è **trasparente**, il beneficiario residente in Italia deve dichiarare i **redditi imputati dal trust secondo un principio di competenza, a prescindere dal luogo di stabilimento del trust**. In questo caso si deve utilizzare il **rigo RL4** del fascicolo 2 del Modello Redditi. Le istruzioni della dichiarazione precisano che nel rigo RL4 vanno indicati gli importi elencati, trasferiti al **dichiarante da trust trasparenti o misti di cui all'articolo 73, comma 2, Tuir** di cui lo stesso è beneficiario.

Ovviamente, in caso di **trust misto**, si deve dichiarare solo la porzione di redditi in relazioni ai quali il trust è trasparente. Poiché il contribuente deve indicare il **codice fiscale del trust**, le

istruzioni precisano che, nella particolare ipotesi in cui il dichiarante sia beneficiario di più trust deve essere compilato un **rigo distinto per ogni trust**. L'analisi condotta postula – come generalmente accade – che il beneficiario del trust detenga la posizione nella sua sfera privata e **non in quella imprenditoriale** o professionale. In questi rari casi il reddito confluirebbe negli **specifici quadri** (RE, RG o RF).

Nel caso del **trust opaco**, invece, **la tassazione del beneficiario è esclusa dall'[articolo 44, comma 1, lett. g sexies](#)**, Tuir come modificata ad opera dell'[articolo 13 D.L. 124/2019](#), se il trust è **stabilito in Italia**, nella UE o nello Spazio Economico Europeo che scambia informazioni, ossia in Norvegia, Islanda e Liechtenstein.

La questione diventa complessa per i **trust extracomunitari**. In questo caso, il beneficiario non sarà assoggettato a tassazione solamente nel caso in cui **il trust non sia considerato paradisiaco**. In caso contrario, i redditi dovranno essere assoggettati a tassazione nel **rigo RL2** con indicazione del **codice 9**. Anche in questo caso **non sarà possibile presentare il Modello 730**, nonostante il rigo D2 ricalchi il corrispondente rigo RL2 del Modello Redditi, in quanto è assente nel 730 il codice 9 relativo al trust. Inoltre, a differenza del **trust trasparente**, dove i **redditi sono imputati per competenza**, nel **trust opaco paradisiaco** i redditi sono tassati secondo un **principio di cassa**. Le stesse istruzioni parlano, infatti, di **"redditi corrisposti"**.

La questione oltremodo problematica è quella di inquadrare il **trust paradisiaco**, atteso che la norma, e a ruota le istruzioni, fanno riferimento ai **criteri individuati dall'[articolo 47 bis Tuir](#)**, previsione che è stata tuttavia concepita per gli **utili percepiti da società e non certamente per i trust**.

Gli operatori si trovano quindi in forte disagio circa la scelta di valutare la **tassazione effettiva** (prevista in ipotesi di controllo) o la **tassazione nominale** (prevista in ipotesi di assenza di controllo). Il concetto di controllo del beneficiario **non ha senso nel caso del trust**, ma appare **scarsamente coerente anche parlare di assenza di controllo**.

Una volta smarcata la questione, si pone poi il problema di **quale aliquota prendere a riferimento per la determinazione della soglia del 50% della tassazione italiana**. Si ritiene ragionevole, aderendo alla tesi della **tassazione nominale**, considerare la somma di Ires ed Irap atteso che il trust, anche se ente non commerciale, è comunque **potenzialmente soggetto ad Irap**.

L'ultimo *step* del ragionamento attiene alla possibilità, in caso di **trust paradisiaco**, di poter applicare le **esimenti previste dal [comma 2 dell'articolo 47 bis Tuir](#)**, ossia quella relativa allo **svolgimento di una attività commerciale** o quella connessa all'effettivo assoggettamento a tassazione dei redditi in un Paese a fiscalità ordinaria. La risposta positiva è tutt'altro che scontata in considerazione del fatto che le esimenti sono **meramente menzionate dall'[articolo 47 bis](#)**, essendo altre le norme del Tuir che ne disciplinano l'efficacia. Si tratta, in particolare, degli [articoli 47](#) relativo alle persone fisiche, e dell'[articolo 89](#) relativo alle società.

È tuttavia assente una norma che disciplini gli effetti nel caso del trust. Tale contesto **crea non poca incertezza per gli operatori** che si trovano a gestire la posizione di beneficiari italiani di trust non appartenenti alla UE. I casi più frequenti sono i quelli del **trust USA, Svizzeri, Sanmarinesi** e, dall'anno prossimo, anche **inglesi**.

ENOGASTRONOMIA

Le api, il miele e la riscoperta del miele nelle famiglie italiane

di Paola Sartori – Foodwriter e blogger

Le **api** sono degli indicatori biologici, la loro presenza dimostra la bontà di un territorio e il miele è un alimento di cui l'uomo si è cibato fin dalle sue origini.

Il **miele** è un alimento ricco di virtù curative, basti pensare alle sue proprietà antibatteriche e antibiotiche.

Esistono molti tipi di miele, tra i più noti ci sono:

- il **miele di acacia**, delicato e benefico per l'apparato digerente;
- quello di **arancia** che ha proprietà cicatizzanti;
- il **miele di tiglio**, calmante e digestivo;
- il più consumato, il **Millefiori**, benefico per il fegato.

Se, da un lato, le api stanno correndo il grave rischio di estinzione, dall'altro, nel 2020, c'è stato un aumento di consumo di miele da parte di nuovi consumatori.

Una ricerca dell'Ismea, **Istituto di servizio per il mercato agricolo alimentare** "Tendenza miele" pubblicata all'inizio di dicembre 2020, ha dimostrato come l'emergenza sanitaria e la maggiore attenzione alla prevenzione abbiano spinto le vendite del prodotto miele perché **ritenuto salutistico**.

Nei primi mesi del 2020, le vendite di miele sono cresciute del 13% rispetto all'anno precedente. I **nuovi consumatori sono giovani famiglie** e nuclei con dei figli adolescenti, in prevalenza delle regioni del Sud Italia.

Fino a pochi anni fa il 70% dei consumatori era anziano.

La nota dolente è che il miele, però, viene acquistato soprattutto presso le catene della grande distribuzione che commercializza miele di provenienza estera, per il basso costo al kg rispetto a quello italiano.

La produzione italiana comunque, anche se in leggero aumento e di qualità superiore, non è sufficiente per soddisfare la richiesta nazionale.

Inoltre la nostra produzione è seriamente compromessa dall'uso improprio dei pesticidi e anche dal cambiamento climatico che limita la disponibilità di nettare per le api.

Le due cause sono in qualche modo collegate. Il punto dolente, dove è intervenuta anche la **FAO**, è sull'utilizzo indiscriminato di anticrittogamici, di cui si fa abbondante uso in agricoltura. Questi interventi chimici, usati nelle coltivazioni intensive, sono pericolosi perché vengono spruzzati anche sui fiori dove le api vanno a raccogliere il polline.

Questo è il motivo per il quale le api stanno sempre più sparendo dalle campagne.

Puoi trovare articoli di Paola Sartori [qui](#)

