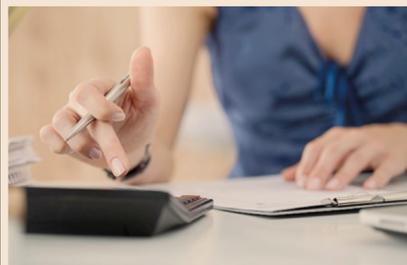




Venerdì  
21 Aprile 2017

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.ilssole24ore.com  
@24NormeTributi



## BILANCI

# Pubblicità e ricerca, costi riclassificati

Franco Roscini Vitali ▶ pagina 30



## OK AL DECRETO SICUREZZA

# Videosorveglianza con sconto fiscale

Saverio Fossati ▶ pagina 32

**Cassazione.** Disattesa la norma che esclude la punibilità della distruzione di documenti quando la condotta costituisce reato più grave

# Bancarotta, scatta la doppia sanzione

Niente «ne bis in idem»: punito il reato fallimentare documentale e l'illecito fiscale

Antonio Iorio

La bancarotta documentale può concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili e pertanto se l'imputato è già stato processato per il reato fallimentare non può invocare il *ne bis in idem* sostanziale per il procedimento relativo al delitto tributario. A confermare questo principio è la Corte di cassazione, sezione III penale, con la sentenza n. 18927 depositata ieri.

Un imprenditore era condannato, in secondo grado per il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili (articolo 10 del Dlgs 74/2000). Nel ricorso per cassazione rilevava che era stato già condannato per il reato di bancarotta documentale (articolo 216 della legge fallimentare). Evidenziava quindi che la fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili (oggetto del ricorso per cassazione) integrava una condotta identica e combaciante con la bancarotta documentale. Peraltro dall'analisi delle due imputazioni si deduceva la sussistenza della medesima condotta e quindi, poiché il reato più grave per il quale era intervenuta la condanna, era quello fallimentare doveva ritenersi assorbito l'altro di occultamento di documenti contabili.

La bancarotta fraudolenta documentale prevede, infatti, la pena della reclusione da tre a dieci anni, nei confronti dell'imprenditore, se dichiarato fallito, che ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in custodia, in modo da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

Il delitto tributario di occultamento o distruzione di documenti contabili riguarda invece chiunque, «salvo che il fatto costituisca più grave reato», al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatorio la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. È prevista la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (fino al 22 ottobre 2015 da sei mesi a cinque anni).

La relazione illustrativa al Dlgs

74/2000, a proposito della locuzione «salvo che il fatto costituisca più grave reato» introdotta nel delitto di occultamento di documenti contabili, evidenziava proprio che non era possibile ipotizzare un concorso con il delitto di bancarotta documentale. E infatti rilevava che «viene fatto espressamente salvo, comunque, il caso in cui la condotta costituisca più grave reato: clausola che vale a escludere, in particolare, il concorso fra il delitto in esame e quello di bancarotta fraudolenta documentale, sancendo la prevalenza di quest'ultimo».

La Suprema Corte ha, innanzitutto, rilevato che non può essere dedotta la condanna per la prima volta in Cassazione in violazione del divieto del *ne bis in idem* in quanto accertamento relativo alla identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, intesa come coincidenza di tutte le componenti della fattispecie concreta, implica un apprezzamento generico sottratto al giudice di legittimità.

Per quanto concerne, invece, il rapporto tra il delitto fallimentare e quello tributario in questione, la sentenza ha escluso la specialità del primo rispetto al secondo, stante la diversità delle fattispecie incriminatrici. In particolare, quella tributaria comporta l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, intesa come possibilità di accertare il risultato economico delle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta. Diversamente, la bancarotta fraudolenta sottesa dall'articolo 216, n. 2, della legge fallimentare si concretizza in un evento di discendenza da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

La decisione dei giudici di legittimità è importante perché di fatto introduce il possibile concorso tra due delitti nonostante, proprio per evitare tale circostanza, il legislatore del 2000 avesse espressamente introdotto la locuzione «salvo il fatto non costituisca più grave reato», come confermato dalla relazione illustrativa. Resterebbe da comprendere a questo punto il senso di tale frase.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## I punti chiave

### I DUE REATI

La bancarotta fraudolenta documentale (articolo 216 legge fallimentare) prevede la reclusione da 3 a 10 anni, per l'imprenditore, se dichiarato fallito, che ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in custodia, in modo da non rendere possibile la ricostruzione. L'occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10 del Dlgs 74/2000) riguarda chiunque, «salvo che il fatto costituisca più grave reato», al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti obbligatori, per non consentire la ricostruzione dei valori

### LA LEGGE

La relazione illustrativa al Dlgs 74/2000 (adottato in attuazione della legge 205/1999 «Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario») a proposito della locuzione «salvo che il fatto costituisca più grave reato» introdotta nel delitto tributario di occultamento di documenti contabili, escludeva il concorso con il delitto di bancarotta documentale. In proposito rilevava che «viene fatto espressamente salvo, comunque, il caso in cui la condotta costituisca più grave reato: clausola che vale ad escludere, in particolare, il concorso fra il delitto in esame e quello di bancarotta fraudolenta documentale, sancendo la prevalenza di quest'ultimo».

### LA SENTENZA

«Non sussiste specialità (...) stante la diversità delle fattispecie incriminatrici, richiedendo quella tributaria l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, intesa come impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta, diversamente l'azione fraudolenta sottesa dall'art. 216 si concretizza in un evento da cui discende la lesione degli interessi creditorii rapportato all'intero corredo documentale (...). Nell'ipotesi fallimentare la volontà del soggetto agente si concretizza nel procurare a sé o ad altro ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori, finalità non presente nella fattispecie fiscale».

## Il massimario



**La relazione**  
Sul Sole 24 Ore del 19 aprile l'approfondimento sulla relazione 26/2017 dell'ufficio del massimario della Cassazione da cui emerge il cambio di rotta dei giudici comunitari sul *ne bis in idem*, la sua più difficile configurazione e la possibilità per i giudici nazionali di adattare le proprie decisioni su questa nuova interpretazione

**Cassazione/2.** Chi accetta la carica di rappresentante legale si assume i rischi connessi

# Il prestanome «paga» insieme all'amministratore di fatto

Laura Ambrosi

Il prestanome risponde insieme all'amministratore di fatto dei reati tributari posti in essere a meno che non provi di essere privo di qualunque potere o possibilità di ingerenza nella gestione dell'impresa. A fornire questa interessante interpretazione è la Corte di cassazione, sezione III penale, con la sentenza n. 18924 depositata ieri.

A seguito di indagini svolte dalla Guardia di finanza su una frode Iva perpetrata da alcune società estere e italiane, attraverso cui veniva detratto l'imposta per l'acquisto di beni senza che il venditore (fittizio) la versasse, venivano denunciati per false fatture e altri delitti tributari sia gli amministratori di fatto, sia i rappresentanti legali (ancorché ritenuti in alcuni casi dei semplici prestanome) delle aziende coinvolte. Dopo la condanna nei due gradi di giudizio, gli imputati ri-

correvano in cassazione. Tra le eccezioni sollevate, chi era stato ritenuto amministratore di fatto rilevava l'assenza della formale rappresentanza legale dell'azienda, mentre chi era stato indicato quale prestanome eccepiva il mancato coinvolgimento nella gestione imprenditoriale.

La Suprema Corte ha ricordato, innanzitutto, che il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita, con la conseguente equiparazione degli amministratori di fatto a quelli formalmente investiti dalla carica. Tale interpretazione è confermata dall'articolo 2639 del Codice civile che, per i reati societari, dispone l'equiparazione al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge, di chi esercita in materia continuativa e significativamente i poteri inerenti alla qualifica

o funzione. Nonostante i reati societari, tale norma, rileva la sentenza, è la codificazione di un principio generale applicabile ad altri settori dell'ordinamento.

Si configura così non solo il concorso dell'amministratore di fatto nei reati commissivi, ma anche in quelli omissivi proprio nel senso che l'autore principale del reato è proprio l'amministratore di fatto. La responsabilità penale del prestanome è invece radicata nell'articolo 40, comma 2, del Codice penale, secondo cui non impedisce un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire equivale a cagionarlo. Infatti, il prestanome, assumendo consapevolmente la veste di rappresentante legale, copre attraverso la violazione del dovere di vigilanza che incombe su di lui le condotte illecite del reale amministratore. Nella specie, secondo i giudici di legittimità, la difesa si era concentrata

sull'insussistenza di elementi probatori in ordine ai rapporti tra prestanome e società, mentre aveva trascurato il mancato esercizio del dovere di controllo che competeva per legge all'amministratore di diritto per provare di essere privo di qualunque potere di ingerenza nella gestione della società nonostante ne fosse formalmente l'amministratore.

Ne consegue che il prestanome, accettando la carica, assume anche i rischi a questa connessi esponendosi alle conseguenze dell'operato dei gestori reali e dunque alla possibilità che questi compiano operazioni illegali attraverso la copertura ricevuta. Da qui il rigetto del ricorso e l'affermazione della responsabilità anche dell'amministratore di diritto a titolo di concorso con quello di fatto non solo in virtù della posizione formale rivestita, ma anche per la condotta omissiva consistente nel non aver impedito l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire e cioè il mancato esercizio dei poteri gestori e di controllo sull'operato dell'amministratore di fatto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Immobili.** Per la Cassazione l'imposizione non può che essere unica anche in presenza di unità di diversa natura - Contrasto con i principi più consolidati

# Una sola aliquota Iva per l'acquisto del fabbricato

Angelo Busani

Se oggetto di un contratto di compravendita è un intero fabbricato, composto da unità immobiliari di diversa natura (abitativa e strumentale), l'aliquota Iva «non può essere che unica e applicabile all'intero corrispettivo unitariamente valutato». È questa la decisione della Cassazione nella sentenza n. 9661 del 14 aprile 2017.

Nel caso analizzato dalla Suprema Corte furono emesse due fatture: una con l'aliquota del 10% per le porzioni abitative del fabbricato, l'altra con l'aliquota del 20% per le unità immobiliari di natura strumentale. La Cassazione afferma che l'aliquota Iva deve invece essere unica (evidentemente quella più elevata) per la ragione che il

contratto aveva «ad oggetto un immobile unitariamente considerato»; di conseguenza, il «corrispettivo non è legittimamente parcellizzabile con una fittizia ripartizione dello stesso secondo le diverse porzioni immobiliari al fine dell'applicazione a ciascuna di una differente aliquota Iva, la quale non può essere che unica e applicabile all'intero corrispettivo dell'immobile unitariamente valutato».

Il ragionamento della Cassazione giunge però a questa conclusione senza minimamente spiegarne le ragioni, come se nel sistema esistesse una norma esplicita o un principio implicito dal quale derivare pedissequamente la decisione che la Cassazione ha assunto. Alle stesse con-

clusioni della sentenza n. 9661/2017 era giunta, pure senza motivare, la circolare n. 1 del 2 marzo 1994. Invece, nella successiva circolare n. 182 dell'11 luglio 1996, in vista della necessità di applicare contemporaneamente in una data fattispecie, sia l'Iva che l'imposta di registro, si legge che nel caso di cessione di «un fabbricato contenente unità immobiliari destinate solo in parte ad uso abitativo, il cedente... dovrà evidenziare distintamente i corrispettivi relativi alle vendite di abitazioni e altri relativi alle unità non abitative, ateso il diverso regime tributario, Iva o registro, previsto dal legislatore».

Per il vero, nel sistema, un'anorma o un principio come quelli

presupposti dalla Cassazione paiono non esistere. Anzi, nel parallelo mondo dell'imposta di registro è esplicitamente dettato il principio contrario: nel caso di sottoposizione a tassazione di beni cui la legge riferisce aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata quando il loro valore sia complessivamente dichiarato; nel caso di ripartizione del valore per ciascuno dei beni da tassare, ognuno di essi sconta l'aliquota sua propria. Tra l'altro, questo sistema di tassazione tipico dell'imposta di registro ha un inevitabile riflesso anche in campo Iva, in quanto, se si ha una fatturazione in esenzione da Iva e si tratta della cessione di un fabbricato strumentale, il registro è dovuto

in misura fissa mentre, quando si tratta della cessione di un fabbricato abitativo, il registro è dovuto in misura proporzionale.

Inoltre, che anche l'Iva sia «spacchettabile» lo insegna la prassi dell'agevolazione «prima casa»: se Tizio (avente diritto al beneficio fiscale) compra contemporaneamente dal costruttore due abitazioni (si immagini un villino bifamiliare), per una delle la fattura va al 4% mentre per l'altra l'Iva è dovuta al 10 per cento. Ancora, se il costruttore vende al predetto Tizio un villino composto da un'abitazione con due garage, l'abitazione e un'autorimessa si tassano con Iva 4% mentre il secondo garage scatta Iva con aliquota 10 per cento.

Insomma, il ragionamento della Cassazione pare artificioso quando afferma che l'articolazione del corrispettivo sarebbe illegittima perché provocherebbe «una fittizia ripartizione dello stesso»: ne è prova la considerazione che, se le unità immobiliari in questione non fossero vendute «in blocco», ma fossero fatte oggetto di una pluralità di atti di cessione, dovrebbe evidentemente essere indicato un corrispettivo relativo a ciascuna di esse, senza che ciò possa essere taciuto di fittizietà. Allora, non pare esservi spazio al rilievo secondo cui è contraddittorio ritenere che lo stesso risultato economico (la vendita di un intero edificio) sia tassato in un modo - e cioè con un'unica aliquota - se raggiunto mediante un solo contratto e sia invece tassato in altro modo, se raggiunto con una pluralità di contratti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## SU INTERNET

### Quotidiano del Fisco

MANOVRA/1

Transfer pricing, la rettificata in diminuzione passerà anche da un'istanza alle Entrate

di Antonio Tomassini



La manovra disegna una disciplina del transfer price più attenta ad evitare fenomeni di doppia imposizione e una via alternativa, rispetto a quelle convenzionale e comunitaria, per riconoscere in diminuzione del reddito della società italiana il maggior reddito accertato in capo al soggetto estero del medesimo gruppo.

Le modifiche prevedono che la rettificata in diminuzione - se sia stata una corrispondente rettificata in aumento definitiva in uno Stato con il quale è in vigore una convenzione che consenta un adeguato scambio di informazioni - possa avvenire

anche a seguito di un'istanza presentata alle Entrate dal contribuente. Le modalità applicative saranno esplicitate in un provvedimento del direttore dell'Agenzia.

Con l'altra modifica prevista dalla manovra si abbandona il riferimento al concetto di «valore normale» per passare al criterio Ocse dell'arm's length.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

MANOVRA/2

Lo split payment allarga il raggio d'azione ma senza gli acquisti in reverse charge

di Stefania Saccone

Dal 1° luglio lo split payment estende il raggio d'azione a tutte le Pa inserite nell'elenco Istat. Con le modifiche apportate dalla manovra (il cui testo definitivo deve ancora essere pubblicato), lo split payment si applicherà a tutti gli acquisti destinati dalle fatture elettroniche indicati nel conto economico consolidato della Pa. Rimangono

escluse dallo split payment le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non imponibili, esenti o fuori campo, essendo l'assoggettamento all'imposta il presupposto per l'applicazione del sistema. Così come sono esarano esclusi dallo split gli acquisti rientranti nell'ambito del reverse charge per i quali le Pa sono debitori d'imposta come: i servizi di pulizia, rottami, acquisti intra Ue.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CIRCOLARI 24

La risoluzione del contratto non porta a una nuova cessione del credito Iva

di Michele Brusaterra

La risoluzione di un contratto attraverso il quale è stato ceduto un credito Iva non porta a una seconda cessione dello stesso credito, che è vietata dalla norma. In merito alla cessione dei crediti tributari, con la **risoluzione 39/E/2017**, l'agenzia delle Entrate ha analizzato il caso di una cessione del credito Iva al fine di «garantire» un finanziamento

concesso al cedente del credito stesso, finanziamento che poi si è estinto prima che il credito fosse comunque rimborsato.

L'Agenzia ha sottolineato che qualora il cessionario addivesse alla rinuncia della cessione del credito, per l'estinzione del finanziamento, allora essa si configurerebbe, nella sostanza, come una seconda cessione del credito stesso, vietata dalla legge.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

OGNI MATTINA

Iscrizione gratuita alla newsletter: aggiornamento via mail da lunedì al sabato

Con l'iscrizione alla newsletter del Quotidiano del Fisco ogni mattina l'e-mail con tutti gli aggiornamenti sulle principali novità in materia tributaria e societaria. Per iscriversi basta andare sul sito del Quotidiano del Fisco ([www.quotidiano-fisco.ilssole24ore.com](http://www.quotidiano-fisco.ilssole24ore.com)) e cliccare su «Iscriviti gratis»: digitando il

proprio indirizzo e-mail si potrà ricevere sulla propria posta elettronica gli aggiornamenti dal lunedì al sabato. Una modalità, quindi, per visualizzare tutta l'offerta con gli approfondimenti, le analisi e le rubriche originali pubblicati ogni giorno sul Quotidiano del Fisco.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La versione integrale degli articoli si può trovare all'indirizzo: [quotidianofisco.ilssole24ore.com](http://quotidianofisco.ilssole24ore.com)

## Quotidiano del condominio

CONSIGLIO DI STATO

Niente cassonetto sotto le finestre

di Giuseppe Bordoli



L'amministratore di condominio è pienamente legittimato a richiedere al Comune l'annullamento del provvedimento con cui è stato concesso a un caseggiato

confinante di installare una voluminosa area ecologica per i rifiuti sul suolo pubblico ma nelle immediate vicinanze degli appartamenti dei condomini

www.quotidianocondominio.ilssole24ore.com