

Venerdì, 14 ottobre 2016

IL CASO DEL GIORNO

In Dogana informazioni tariffarie vincolanti anche per il destinatario

/ Francesco D'ALFONSO

I dazi all'importazione e all'esportazione dovuti sono basati sulla **tariffa doganale comune**. La determinazione di quest'ultima nonché delle altre imposte di confine ed eventuali misure della Ue impongono, tuttavia, la preventiva identificazione dell'origine della merce e la sua classificazione tariffaria.

Laddove, tuttavia, sussistano dubbi circa la classificazione tariffaria o l'origine delle merci, la normativa doganale (cfr. reg. Ue n. 952/2013, CDU) consente agli operatori economici di richiedere alle autorità di adottare decisioni relative a informazioni tariffarie **vincolanti** ("decisioni ITV") o decisioni relative a informazioni vincolanti in materia di origine ("decisioni IVO").

Ciò permette all'operatore economico di evitare errori circa la determinazione relativa a tali elementi. Più esattamente, una domanda di decisione relativa a una ITV riguarda soltanto merci che presentano caratteristiche **simili** e le cui [...]

PAGINA 2

FISCO

Ravvedimento IVA con compensazione in caso di tardivo versamento periodico

La compensazione è ammessa e può avvenire con un credito trimestrale successivo o con il credito annuale

/ Simonetta LA GRUTTA

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 42 del 12 ottobre 2016, ha fornito ulteriori chiarimenti – rispetto a quanto già indicato con il comunicato stampa del 18 dicembre 2015 – in materia di regolarizzazione delle dichiarazioni presentate con errori (dichiarazione **infedele**) o in ritardo (dichiarazione **tardiva**), avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. n. 472/97.

In particolare, l'Agenzia ha illustrato il comportamento da tenere sia in relazione alle violazioni dichiarative configurabili nei primi **90 giorni** successivi alla **scadenza** del termine fissato per la presentazione, sia in relazione alle violazioni dichiarative configurabili successivamente a tale termine (si vedano, sul punto, "Dichiarazione tardiva sanabile pagando 25 euro" e "Confermata la «linea morbida» sull'integrativa sanata entro i 90 giorni" del 13 ottobre).

Nella stessa occasione, l'Amministrazione finanziaria ha fornito ri-

sposte ad alcuni quesiti pervenuti da organizzazioni di categoria e contribuenti.

Un quesito è relativo alla possibilità di regolarizzare l'**omesso versamento IVA** periodico mediante compensazione con il credito IVA emergente dalle liquidazioni periodiche IVA successive; questo al fine di limitare l'aggravio finanziario per il soggetto passivo IVA.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 13, lett. b) del DLgs. n. 472/97, è possibile sanare la violazione in parola, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione stessa, versando l'imposta dovuta, i relativi interessi e la sanzione ridotta pari al **3,75%** dell'importo non versato (1/8 del 30% ex art. 13, comma 1 del DLgs. 471/97).

La compensazione tra **IVA periodica a debito** e **credito IVA** maturato in un trimestre successivo a quello in cui è avvenuta la violazione è possibile solo qualora tale credito sia [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Risoluzione della compravendita come "nuova" cessione d'azienda

"Ne bis in idem" da allargare ai rapporti tra sanzione penale e amministrativa

Per la risoluzione del contratto di cessione di azienda registro fisso

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Credito per le Casse professionali solo con il versamento delle quote

/ Gianluca ODETTO

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato, nella risoluzione n. 92 del 13 ottobre 2016, alcune questioni di carattere tecnico riguardanti il **credito d'imposta** concesso alle **Casse** di [...]

PAGINA 5

In Dogana informazioni tariffarie vincolanti anche per il destinatario

Con il nuovo Codice doganale dell'Unione, inoltre, la validità di tali informazioni è ridotta a tre anni

/ **Francesco D'ALFONSO**

I dazi all'importazione e all'esportazione dovuti sono basati sulla **tariffa doganale comune**. La determinazione di quest'ultima nonché delle altre imposte di confine ed eventuali misure della Ue impongono, tuttavia, la preventiva identificazione dell'origine della merce e la sua classificazione tariffaria.

Laddove, tuttavia, sussistano dubbi circa la classificazione tariffaria o l'origine delle merci, la normativa doganale (*cf.* reg. Ue n. [952/2013](#), CDU) consente agli operatori economici di richiedere alle autorità di adottare decisioni relative a informazioni tariffarie **vincolanti** ("decisioni ITV") o decisioni relative a informazioni vincolanti in materia di origine ("decisioni IVO").

Ciò permette all'operatore economico di evitare errori circa la determinazione relativa a tali elementi. Più esattamente, una domanda di decisione relativa a una ITV riguarda soltanto merci che presentano caratteristiche **simili** e le cui differenze sono irrilevanti ai fini della loro classificazione doganale, mentre una domanda di decisione relativa a una IVO può riguardare un solo tipo di merci e di circostanze ai fini della **determinazione dell'origine**.

Le decisioni sono valide ora per un periodo di tre anni (in passato sei anni per le ITV) a decorrere dalla data dalla quale le stesse hanno efficacia e sono adottate (a titolo gratuito) entro 120 giorni dalla data di accettazione della richiesta (il termine ulteriore non può essere superiore a 30 giorni).

Tali decisioni trovano applicazione su tutto il **territorio** della **Ue** e vincolano i soggetti coinvolti soltanto con riferimento alla classificazione tariffaria o alla determinazione dell'origine delle merci. Più esattamente, le stesse obbligano tutti gli uffici doganali dell'Unione a provvedere esclusivamente in ordine alle merci per le quali le formalità doganali sono espletate dopo la data a decorrere dalla quale la decisione ha efficacia, nonché il destinatario della decisione (quest'ultimo a decorrere dalla data in cui riceve o si ritiene che abbia ricevuto notifica della decisione).

Ciò nondimeno, l'applicazione di una decisione ITV o IVO nel contesto di un particolare **regime doganale** richiede che il destinatario della decisione sia in grado di **provare** che la situazione di fatto corrisponda a quella descritta nella decisione.

La validità delle ITV o IVO può inoltre **cessare** prima dello scadere del relativo periodo (la cessazione non ha, tuttavia, effetto retroattivo). Tali decisioni possono anche essere **annullate**, allorché le stesse si basino su informazioni inesatte o incomplete comunicate dai richiedenti, o, ancora, revocate (non su richiesta del de-

stinatario delle stesse), ma non modificate. In taluni casi (es. cessazione di validità), una decisione ITV o IVO può essere ancora utilizzata (esistono, tuttavia, delle limitazioni) con riguardo a contratti vincolanti basati sulla decisione e conclusi prima della sua revoca o della scadenza della sua validità (c.d. "uso esteso"). La domanda di decisione relativa a informazioni vincolanti e tutta la relativa **documentazione** di accompagnamento o giustificativa devono essere presentate all'autorità doganale competente dello Stato membro in cui il richiedente è stabilito o a quella dello Stato membro in cui dette informazioni devono essere utilizzate (*cf.* circ. n. [8/2016](#)). Le istanze di ITV e di IVO devono essere presentate compilando il nuovo modello di domanda in formato elettronico stampabile e rinvenibile nella sezione "Nuovo codice doganale dell'Unione-CDU" del sito dell'Agenzia delle Dogane.

Domande di decisione da presentare all'autorità doganale competente

Va evidenziato, al riguardo, che in relazione alle domande di decisione ITV sono previsti, in attesa che diventi obbligatorio l'utilizzo di procedimenti informatici, **due** distinti **modelli**:

- uno (allegato 2 al reg. Ue n. [341/2016](#)) fino alla data di potenziamento della prima fase del sistema elettronico, prevista per il 1° marzo 2017;

- l'altro (allegato 4 al reg. Ue n. [341/2016](#)) dalla data di potenziamento della prima fase fino alla data di potenziamento della seconda fase del sistema elettronico, prevista per il 1° ottobre 2018.

Sia nell'ipotesi di ITV che in quella IVO, inoltre, l'autorità doganale, in caso di decisione **sfavorevole** per il richiedente, non comunica a quest'ultimo le motivazioni alla base della decisione che è intenzionata a prendere né consente a quest'ultimo di esprimere il proprio punto di vista al riguardo (non, tuttavia, nell'ipotesi di revoca o annullamento e di diniego di rilascio della decisione).

Va, altresì, sottolineato che in caso di espletamento di formalità doganali da o per conto del destinatario di una decisione ITV per le merci oggetto di tale decisione, deve essere obbligatoriamente data indicazione nella **dichiarazione in dogana** (casella 44), precisando il numero di riferimento della stessa.

Chiaramente, infine, le ITV rilasciate dopo il 1° maggio 2016 hanno validità di tre anni, mentre quelle rilasciate precedentemente a tale data mantengono la durata stabilita in tale momento.

Ravvedimento IVA con compensazione in caso di tardivo versamento periodico

La compensazione è ammessa e può avvenire con un credito trimestrale successivo o con il credito annuale

/ Simonetta LA GRUTTA

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. [42](#) del 12 ottobre 2016, ha fornito ulteriori chiarimenti – rispetto a quanto già indicato con il comunicato stampa del [18 dicembre 2015](#) – in materia di regolarizzazione delle dichiarazioni presentate con errori (dichiarazione **infedele**) o in ritardo (dichiarazione **tardiva**), avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. n. 472/97.

In particolare, l'Agenzia ha illustrato il comportamento da tenere sia in relazione alle violazioni dichiarative configurabili nei primi **90 giorni** successivi alla **scadenza** del termine fissato per la presentazione, sia in relazione alle violazioni dichiarative configurabili successivamente a tale termine (si vedano, sul punto, "[Dichiarazione tardiva sanabile pagando 25 euro](#)" e "[Confermata la «linea morbida» sull'integrativa sanata entro i 90 giorni](#)" del 13 ottobre).

Nella stessa occasione, l'Amministrazione finanziaria ha fornito risposte ad alcuni quesiti pervenuti da organizzazioni di categoria e contribuenti.

Un quesito è relativo alla possibilità di regolarizzare l'**omesso versamento IVA** periodico mediante compensazione con il credito IVA emergente dalle liquidazioni periodiche IVA successive; questo al fine di limitare l'aggravio finanziario per il soggetto passivo IVA.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 13, lett. b) del DLgs. n. 472/97, è possibile sanare la violazione in parola, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione stessa, versando l'imposta dovuta, i relativi interessi e la sanzione ridotta pari al **3,75%** dell'importo non versato (1/8 del 30% ex art. 13, comma 1 del DLgs. 471/97).

La compensazione tra **IVA periodica a debito** e **credito IVA** maturato in un trimestre successivo a quello in cui è avvenuta la violazione è possibile solo qualora tale credito sia rimborsabile ai sensi degli artt. 30 e 38-*bis* del DPR 633/72, ossia solo qualora il soggetto passivo sia in possesso di uno dei requisiti di cui all'art. 38-*bis*, comma 2 del DPR 633/72 e abbia preventivamente destinato il credito IVA (o una sufficiente parte dello stesso) alla compensazione mediante presentazione del modello **IVA TR**.

In tal caso, ha luogo una compensazione orizzontale, mediante compilazione del modello F24; pertanto, è necessario che il soggetto passivo IVA non abbia superato le soglie annue previste, per la compensazione, dall'ordinamento interno. Non è, invece, necessaria l'apposizione del visto di conformità.

Qualora sia **precluso** l'utilizzo delle **eccedenze** di credito trimestrale, è possibile compensare l'IVA periodica a debito con il credito IVA che emerge dalla dichiarazione annuale.

Il soggetto passivo IVA non deve aver superato le soglie annue

Tale compensazione è ammessa a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della sua maturazione. Anche in questo caso è necessario che il soggetto passivo IVA non abbia superato le **soglie annue** previste per la compensazione dall'ordinamento interno.

Inoltre, è necessaria l'apposizione del visto di conformità, qualora il credito da compensare sia superiore alla soglia di 15.000 euro.

Risoluzione della compravendita come “nuova” cessione d’azienda

Secondo l’Agenzia, con il ritrasferimento si verifica un nuovo evento realizzativo

/ Pamela ALBERTI

Con la risoluzione n. [91](#) di ieri, l’Agenzia delle Entrate analizza le conseguenze fiscali della **risoluzione** di una **cessione d’azienda**, con riserva di proprietà, per inadempimento del compratore.

Nel caso di specie, nel 2009 Alfa ha ceduto la propria azienda a Beta, prevedendo il pagamento rateale del prezzo e la clausola di riserva della proprietà ex art. 1523 c.c. Il mancato pagamento di alcune rate potrebbe comportare la possibilità di applicare la clausola risolutiva espressa o il provvedimento d’urgenza.

Sotto il profilo fiscale, l’art. 109 comma 2 lettera a) del TUIR stabilisce che, ai fini della determinazione dell’esercizio di competenza, “i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell’atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di **riserva della proprietà**”. Pertanto, per individuare il momento in cui, ai fini fiscali, rileva il trasferimento del bene occorre fare riferimento al momento della conclusione del negozio (e non al verificarsi dell’effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia).

Viene, inoltre, osservato che la circolare n. [41/2002](#) (sulla Tremonti-bis) ha sostanzialmente equiparato la risoluzione della compravendita con riserva di proprietà per inadempimento del compratore alla cessione del bene.

Risulta, quindi, evidente il disallineamento tra la disciplina codicistica e la normativa fiscale in tema di vendita con riserva di proprietà: la prima stabilisce che il trasferimento della “proprietà civilistica” del bene avvenga al momento del pagamento dell’ultima rata di prezzo; la seconda fissa il trasferimento della “**proprietà fiscale**” del bene al momento della stipulazione dell’atto di vendita.

Tanto premesso, secondo l’Agenzia, l’eventuale risoluzione del contratto per inadempimento (mancato pagamento, da parte dell’acquirente, di almeno due rate di prezzo della compravendita) produrrebbe un ritrasferimento della “proprietà fiscale” dell’azienda dalla società Beta alla società Alfa. In altri termini, ai fini fiscali si verificherebbe un **nuovo evento realizzativo** (cessione d’azienda) di segno contrario rispetto a quello verificatosi a seguito della stipula del contratto di compravendita del 2009.

Pertanto, nel momento dell’eventuale riconsegna del complesso aziendale, conseguente all’esercizio della

clausola risolutiva espressa o al provvedimento d’urgenza, la società Alfa deve:

- attribuire all’azienda riconsegnata un valore pari al valore normale dei beni che la compongono;
- stornare il valore residuo del credito (derivante dalla cessione del 2009) per un importo pari al valore dell’azienda riconsegnata.

Pertanto, laddove il valore dell’azienda sia inferiore al valore residuo del credito, la differenza costituirà una **perdita su crediti** deducibile ai fini IRES ex art. 101 del TUIR; tale perdita risulterà indeducibile ai fini IRAP in quanto relativa ad un fenomeno non rilevante per la determinazione del valore della produzione. Diversamente, nell’eventualità – puramente teorica – in cui il valore dell’azienda sia superiore al valore residuo del credito, emergerà una sopravvenienza attiva che concorrerà alla formazione della base imponibile ai fini IRES ai sensi dell’art. 88 del TUIR e che risulterà irrilevante ai fini IRAP.

Quanto all’indennità pattuita nel caso di inadempimento in favore del venditore, sulla base dell’art. 1526 comma 2 c.c., qualora le parti del contratto abbiano preventivamente liquidato l’indennità in misura uguale all’importo delle rate pagate, la norma conferisce al giudice il potere di **ridurre l’indennizzo** convenzionale al fine di evitare un indebito arricchimento del venditore.

L’Agenzia evidenzia quindi come, considerando che l’eventuale riduzione dell’indennità disposta dal giudice è assimilabile ad una rideterminazione del prezzo relativo alla cessione d’azienda del 2009 e che tale prezzo ha assunto rilevanza ai fini IRES nella determinazione della plusvalenza/minusvalenza derivante dalla predetta cessione d’azienda, l’importo relativo all’eventuale riduzione dell’indennità costituisce, per la società Alfa, una **sopravvenienza passiva** deducibile ai sensi dell’art. 101 del TUIR. Tale sopravvenienza risulterà indeducibile ai fini IRAP.

Permane la responsabilità solidale

Con riferimento alla **responsabilità in solido** per il cessionario di cui all’art. 14 del DLgs. 472/97, l’Agenzia ritiene che la *ratio* antielusiva della norma comporti la responsabilità solidale dei soggetti interessati anche nel caso di specie, posto che, come sopra evidenziato, la restituzione dell’azienda al cedente deve essere fiscalmente qualificata come ulteriore trasferimento del complesso aziendale (*cfr.* anche Cass. [11972/2015](#)).

Credito per le Casse professionali solo con il versamento delle quote

Non è sufficiente la mera sottoscrizione delle quote dei fondi che investono in infrastrutture

/ Gianluca ODETTO

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato, nella risoluzione n. 92 del 13 ottobre 2016, alcune questioni di carattere tecnico riguardanti il **credito d'imposta** concesso alle **Casse** di previdenza private (tra le quali quelle dei professionisti) per gli investimenti a medio-lungo termine nei settori infrastrutturali.

Il credito in questione, introdotto dall'art. 1 comma 91 della L. 190/2014 e disciplinato dal DM 19 giugno 2015, è pari alla **differenza** tra l'ammontare delle ritenute e imposte sostitutive applicate nella misura ordinaria del **26%** e l'ammontare delle stesse ritenute e imposte sostitutive applicate nella previgente misura del **20%**, a condizione che i proventi siano investiti in attività finanziarie a **medio-lungo** termine (*in primis*, azioni o quote di fondi comuni di investimento) operanti nei settori indicati dal decreto attuativo (infrastrutture stradali, ferroviarie, aeroportuali, telecomunicazioni anche digitali, produzione e trasporto di energia ecc.). Il caso sottoposto all'Agenzia delle Entrate riguarda investimenti in due **fondi** operanti in questo settore, pari complessivi 1.685.017 euro, e in **azioni** di una società in fase di **start up** per altri 3.410.637 euro, a fronte dei quali la società ha richiesto un credito d'imposta pari a 101.101 euro (il 6% degli investimenti nei due fondi). Le questioni analizzate dalla risoluzione sono essenzialmente **tre**, e riguardano:

- l'individuazione del momento rilevante per l'investimento;
- il regime fiscale delle somme reinvestite a fronte di quote di fondi sottoscritte in parte anteriormente al 2015 (quando, quindi, il credito d'imposta non era ancora in vigore) e in parte nel 2015;
- il regime fiscale degli investimenti in società in fase di start up.

Con riferimento al primo aspetto, tenuto conto che i fondi che hanno dato luogo al credito d'imposta sono fondi di investimento alternativi (FIA), di tipo **chiuso**, nei quali è possibile che la società di gestione non richiami parte delle somme sottoscritte (in quanto non si manifestano esigenze di investimento), la risoluzione n. 92/2016 precisa che il credito d'imposta è commisurato alle somme **effettivamente versate**, e non alle somme "solo" sottoscritte.

Per quanto riguarda la seconda questione, partendo dai principi – stabiliti dall'art. 2 comma 2 del DM 19 giugno 2015 – secondo cui le attività devono essere detenute per almeno cinque anni, e in caso di cessione o di

scadenza dei titoli prima del quinquennio il corrispettivo deve essere reinvestito in attività rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito entro 90 giorni, l'Agenzia delle Entrate precisa che, se si verificano **rimborsi anticipati** di quote acquisite prima del 2015, **non** è necessario procedere al **reinvestimento** (obbligo che, invece, sussiste per gli acquisti effettuati dal 2015 in avanti).

Se le quote sono state acquisite in parte nel 2014 e in parte nel 2015, è possibile utilizzare un **criterio FIFO** per cui, fino a quando la quota di capitale rimborsata trova capienza nello stock ante 2015, non è necessario procedere al reinvestimento entro i 90 giorni successivi per poter mantenere integralmente l'agevolazione attribuita.

Fine della fase di start up da valutare caso per caso

Per quanto riguarda, da ultimo, gli investimenti in società in fase di **start up**, vanno in primo luogo richiamati gli orientamenti della precedente circolare n. 14 del 27 aprile 2016, secondo cui:

- in linea generale, occorre verificare che **più della metà** dei proventi della società partecipata siano riferibili ai progetti per gli investimenti infrastrutturali (o, in alternativa, che più della metà dei beni iscritti nell'attivo patrimoniale siano riferibili ai settori che danno diritto all'agevolazione);
- per le imprese in fase di start up, il requisito della prevalenza non può essere valutato avendo riguardo alle risultanze dell'attività già svolta, ma può essere verificato concretamente solo in un momento **successivo** a quello di effettuazione dell'investimento.

La risoluzione n. 92/2016 esamina questo secondo aspetto non fornendo, però, criteri oggettivi per stabilire quando questo requisito può dirsi concretamente soddisfatto. Si evince solo che, a tali fini, **non** si possono adottare **criteri forfetari** (come ad esempio la fissazione di tre anni quale orizzonte temporale che, una volta esaurito, certificherebbe la fine della fase di start up), ma che occorra al contrario valutare il momento in cui le risorse conferite siano effettivamente impiegate, in modo prevalente, nei settori infrastrutturali.

A questi fini, conclude l'Agenzia delle Entrate, non si può escludere a priori che l'esercizio rilevante possa anche essere quello di **costituzione**, se in questo esercizio le risorse siano già state investite dalla partecipata in tal senso.

“Ne bis in idem” da allargare ai rapporti tra sanzione penale e amministrativa

La Cassazione si rivolge alla Corte Ue e ritiene non conforme ai principi unionali il cumulo tra le due sanzioni se anche la seconda ha natura penale

/ Maria Francesca ARTUSI

La sezione tributaria civile della Cassazione ha rimesso alla Corte di Giustizia Ue un quesito in tema di possibile “ne bis in idem” tra sanzioni amministrative e sanzioni penali. In particolare, con la sentenza n. 20675 depositata ieri, si domanda se la previsione dell’art. 50 CDFUE (Carta dei diritti fondamentali dell’Ue), interpretato alla luce dell’art. 4 prot. 7 della CEDU (Convenzione europea dei diritti dell’uomo) e della relativa giurisprudenza nazionale e sovranazionale, determini l’impossibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato **condanna penale irrevocabile**. La Suprema Corte domanda, inoltre, a quella di Lussemburgo se sia possibile per il giudice nazionale applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del “ne bis in idem”.

Il caso di specie è noto alla cronaca sia per la rilevanza dei soggetti coinvolti, sia perché era già stato oggetto di una pronuncia della Corte costituzionale sul “ne bis in idem”, ove la Consulta aveva **negato l’ammissibilità** della questione (Corte Cost. n. [102/2016](#)). La vicenda processuale riguarda una contestazione di “manipolazione del mercato” ai sensi degli artt. 185 e 187-ter del DLgs. 58/1998 (come nel caso della sentenza del [4 marzo 2014](#) *Grande Stevens*, anch’essa rilevante ai fini del “ne bis in idem”).

La Consob aveva già emesso una severa sanzione pecuniaria nei confronti di un noto immobiliareista a fronte dell’anomalo andamento di diversi titoli societari dovuto a **condotte manipolative** poste in essere nell’ambito di una strategia tesa a richiamare l’attenzione del pubblico sui titoli in questione, influenzando sulla formazione dei prezzi relativi ad essi.

Nelle more del ricorso per cassazione, lo stesso soggetto è stato sottoposto a procedimento penale per i medesimi fatti per i quali gli era stata comminata la sanzione amministrativa, conclusosi con sentenza definitiva di patteggiamento (nell’ordinamento italiano assolutamente assimilata ad una sentenza penale di condanna).

Alla luce del **divieto di cumulo** di sanzioni “penali” per i medesimi fatti, la sezione tributaria civile non ritiene di poter confermare la sanzione amministrativa, senza sottoporre alla Corte di Giustizia Ue le questioni di interpretazione pregiudiziale della normativa eurounitaria necessarie ai fini della soluzione di tale controversia. La nozione di “sanzione penale” viene, infatti, interpretata dalla Corte europea dei diritti dell’uomo in un senso ampio, che supera ogni qualificazione forma-

le e chiede al giudice di verificare “in concreto” la natura della violazione e la natura, lo scopo e la gravità della sanzione.

Tale verifica diviene, allora, necessaria anche nel caso di specie. La L. 62/2005, attuativa della direttiva sul **market abuse** (2003/6/CE), ha affiancato alle preesistenti fattispecie penali anche due paralleli illeciti amministrativi previsti, rispettivamente, dagli artt. 187-bis (*insider trading*) e 187-ter (manipolazione di mercato) del novellato DLgs. 58/1998; così introducendo una possibile duplicazione sanzionatoria rispetto a condotte analoghe (“idem”, “stesso fatto”).

Davanti al silenzio della Corte Costituzionale (e del legislatore nazionale), la Cassazione, ora, si interroga sia sulla disciplina del “market abuse”, sia, più in generale, su quella dei rapporti tra sistema sanzionatorio amministrativo e penale, come previsto dal DLgs. 74/2000 (“doppio binario penal-tributario”) e come interpretato dalle Sezioni Unite nell’ambito del principio di specialità (Cass. SS.UU. n. [37425/2013](#)).

Giurisprudenza altalenante sulla sua rilevanza

La Cassazione e i giudici di merito sono, infatti, da tempo molto altalenanti sulla rilevanza del “ne bis in idem”, ipotizzando taluni la possibilità di una **disapplicazione diretta** di una delle due sanzioni, altri la necessità di un intervento del giudice delle leggi o della Corte di Giustizia Ue.

In tale contesto, i giudici di legittimità rilevano, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, che la mancata previsione nell’ordinamento nazionale dell’allargamento del principio del “ne bis in idem” anche ai rapporti tra sanzione penale e amministrativa di natura “penale” appare **non conforme** ai principi unionali, non ritenendosi più ammissibile la previsione del doppio binario e, quindi, della cumulabilità tra sanzione penale e amministrativa, applicata in processi diversi, qualora quest’ultima abbia natura di sanzione – di fatto – penale.

Nel rinviare la questione interpretativa ai giudici di Lussemburgo, la Cassazione precisa, dunque, che la celebrazione e la definizione del procedimento amministrativo che le è stato sottoposto possano rappresentare una **violazione del divieto** sancito dall’art. 50 CDFUE, per cui “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”.

Per la risoluzione del contratto di cessione di azienda registro fisso

Si applica l'imposta fissa se la risoluzione dipende da una clausola risolutiva espressa e non è previsto un corrispettivo

/ Anita MAURO

L'imposta di registro dovuta in caso di **risoluzione del contratto** di cessione d'azienda per mancato pagamento di tutte le rate è uno degli argomenti trattati nella risoluzione n. [91](#) pubblicata ieri dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare, nel caso di specie, era stato stipulato un contratto di cessione di azienda prevedendo che il prezzo pattuito venisse pagato a rate e che, quindi, la proprietà del complesso aziendale restasse in capo alla venditrice ex art. 1523 c.c. fino al pagamento dell'ultima rata di prezzo (realizzando una cessione con riserva della proprietà).

Inoltre, il contratto conteneva una **clausola risolutiva espressa** che, in caso di mancato pagamento di due rate anche non consecutive del prezzo, consentiva alla venditrice di risolvere il contratto, ovvero di avvalersi del procedimento d'urgenza ex art. 700 c.p.c.

In questo contesto, atteso che la società cessionaria dell'azienda (dopo essersi trasformata da srl in società in accomandita semplice) versava in difficili condizioni economiche e dato che aveva già ritardato il pagamento di alcune rate, la venditrice si interrogava su quale comportamento tenere nel caso in cui la cessionaria giungesse effettivamente a **non versare** due rate del prezzo.

In particolare, la società voleva conoscere le conseguenze fiscali della scelta tra:

- risolvere il contratto di cessione d'azienda avvalendosi della clausola risolutiva espressa;
- attivare il **provvedimento d'urgenza** di cui all'art. 700 c.p.c.

Per quanto concerne l'imposta di registro (per gli

aspetti relativi all'imposizione diretta si veda "[Risoluzione della compravendita come «nuova» cessione d'azienda](#)" di oggi) dovuta in caso di risoluzione del contratto di cessione di azienda con riserva della proprietà, l'Agenzia delle Entrate ricorda che tale situazione è disciplinata dall'art. 28 del DPR 131/86.

La citata norma, in particolare, prevede che sia assoggettata ad **imposta di registro fissa** la risoluzione del contratto che derivi da clausola o condizione risolutiva espressa, se non sia previsto alcun corrispettivo.

Pertanto, l'Agenzia afferma che, nel caso di specie, la risoluzione del contratto derivante dall'esercizio della clausola risolutiva espressa, in assenza di corrispettivo, determinerebbe l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro nella misura fissa di **200 euro**.

Provvedimenti ex art. 700 c.p.c. con registro "diversificato"

D'altro canto, prosegue l'Agenzia, i provvedimenti d'urgenza emessi a norma dell'art. 700 c.p.c. sono soggetti a registrazione **in termine fisso** ex art. 8 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, ove abbiano contenuto definitorio (come già chiarito nella ris. n. [255/2007](#)).

Essi scontano, quindi, l'imposta di registro nella misura prevista dall'art. 8 citato, che la diversifica a seconda del contenuto del provvedimento.

Pertanto, il provvedimento ex art. 700 c.p.c. scontrerà l'imposta di registro in misura diversa a seconda del **contenuto effettivo** che questa abbia, secondo le prescrizioni dell'art. 8 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Professionisti e recupero dell'efficienza al centro del convegno ACB di Verona

Nel corso dell'evento, in programma il 18 ottobre, si parlerà anche dei processi di rilancio di imprese e Pubblica Amministrazione

/ Savino GALLO

Sarà dedicato a "Il ruolo dei professionisti nel recupero dell'efficienza" il **convegno** organizzato da ACB Group, in programma il prossimo martedì **18 ottobre** (ore 9), presso l'Auditorium "Palazzo della Gran Guardia" (piazza Bra 1) di **Verona**.

Un tema più che mai attuale che riguarda tutti gli ambiti di attività dei commercialisti, a cominciare proprio dall'organizzazione stessa dell'attività professionale, costretta ad evolversi per affrontare le mutate sfide che propone il mercato: "È chiaro a tutti – spiega Alberto **Righini**, titolare di uno dei due studi che ha coordinato l'evento – che oggi è richiesta una sempre maggiore **specializzazione** delle professioni, un incremento delle dimensioni degli studi professionali e la capacità di rispondere alle più diverse tematiche in modo coordinato e completo. Il problema sorge, però, nel momento in cui non è chiaro come procedere in tal senso, considerando le difficoltà operative e il desiderio di autonomia dei professionisti".

Ecco perché, nel corso del convegno, verranno presentati esempi concreti di studi professionali che, grazie all'utilizzo di nuovi strumenti organizzativi, sono riusciti ad ingrandirsi dal punto di vista dimensionale oppure a creare un **network**. Quest'ultimo, aggiunge Righini, "si costruisce più faticosamente e ha più difficoltà nello sviluppare le specializzazioni e la *governance* interna rispetto a un grande studio organizzato secondo un modello gerarchico, ma siamo convinti che il recupero dell'efficienza nelle professioni passi necessariamente per questa via".

Durante il convegno si parlerà, però, anche del recupero dell'efficienza nella Pubblica Amministrazione e nelle **imprese**, un processo che, necessariamente, do-

vrà essere "accompagnato" dai commercialisti. Quanto alle imprese, esse, a causa della lunga crisi economica, hanno la "necessità di ricondurre l'attenzione ai **processi di rilancio**", legati alla riorganizzazione interna ma anche alla capacità di fare rete.

Queste le parole di Ermanno **Sgaravato**, co-coordinatore dell'evento, secondo cui "la cosiddetta nuova rivoluzione industriale, definita *Industry 4.0*, desidera proprio il raggiungimento di obiettivi di maggior efficienza, uniti a una forte spinta di **interconnessione** tra i diversi attori, negando ormai la fattibilità di un'attività economica totalmente autonoma. Anche le iniziative nell'ambito della cosiddetta banda larga e ultralarga saranno di complemento a un nuovo corso del fare impresa".

Riguardo, invece, alla **Pubblica Amministrazione**, molto passerà dalla drastica riduzione delle partecipate e dalla capacità di coordinamento tra i diversi enti. Sul tema, dopo la proiezione di una videointervista al Ministro del Trasporti Graziano **Delrio**, relazionerà Luigi **Marattin**, Consigliere economico di Palazzo Chigi, che parteciperà anche alla successiva tavola rotonda con Enrico **Zanetti**, Viceministro all'Economia, e Davide **Di Russo**, Vicepresidente del CNDCEC.

A seguire, la sessione dedicata all'impresa, con la videointervista al Presidente di Confindustria, Vincenzo **Boccia**, e la tavola rotonda aperta dalla relazione di Alberto **Baban**, Presidente della Piccola Industria. L'ultima tavola rotonda sarà invece dedicata al recupero dell'efficienza nelle professioni, con i contributi, tra gli altri, di Giorgio **De Rita**, Segretario generale del Censis, Claudio **Rorato**, del Politecnico di Milano, e Andrea **Bonechi**, di Pistoia.