

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

# Cessione di azienda: la «salvaguardia» Nel passaggio d'azienda pesano su chi compra solo violazioni recenti

Laura Ambrosi  
Antonio Iorio

Nella cessione di azienda la mancata richiesta del certificato dei carichi pendenti da parte del cessionario non comporta un'automatica estensione della sua responsabilità. È necessario, infatti, che la violazione sia stata commessa dal cedente nell'anno in cui si è avuta la cessione e nei due precedenti, ovvero che si tratti di sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo risultanti dagli atti dell'ufficio, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. A fornire questo principio, che modifica il precedente orientamento, è la Corte di Cassazione con la sentenza n. 17264/2017.

La prima importante garanzia in favore del cessionario è rappresentata dall'obbligo di preventiva escussione del cedente. L'amministrazione può, in sostanza, rivalersi solo quando il credito non viene soddisfatto. L'acquirente risponde poi dei debiti tributari risultanti ai dati del trasferimento: in altro caso, occorre considerare solo i somme risultanti già negli atti dell'amministrazione alla data della compravendita.

## CAMBIO DI ROTTA La Corte ha modificato l'orientamento

per evitare una sproporzionata responsabilità di chi subentra



### Responsabilità

In ipotesi di trasferimento di azienda il soggetto che subentra risponde dei debiti tributari del precedente titolare riferiti a violazioni commesse nel periodo in cui è avvenuto il trasferimento e nei due precedenti, nonché quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni di epoca anteriore. Egli può chiedere il certificato dei carichi fiscali pendenti in capo al cedente che se negativo in assenza di risposta da parte dell'ufficio competente, libera senza alcuna limitazione

caso, su richiesta dell'interessato. La mancata richiesta del certificato dei carichi pendenti da parte del cessionario non comporta un'automatica estensione della sua responsabilità. È necessario, infatti, che la violazione sia stata commessa dal cedente nell'anno in cui si è avuta la cessione e nei due precedenti, ovvero che si tratti di sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo risultanti dagli atti dell'ufficio, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

La prima importante garanzia in favore del cessionario è rappresentata dall'obbligo di preventiva escussione del cedente. L'amministrazione può, in sostanza, rivalersi solo quando il credito non viene soddisfatto. L'acquirente risponde poi dei debiti tributari risultanti ai dati del trasferimento: in altro caso, occorre considerare solo i somme risultanti già negli atti dell'amministrazione alla data della compravendita.

Secondo l'agenzia del entrate, la mancata richiesta del certificato dei carichi pendenti da parte del cessionario non comporta un'automatica estensione della sua responsabilità. È necessario, infatti, che la violazione sia stata commessa dal cedente nell'anno in cui si è avuta la cessione e nei due precedenti, ovvero che si tratti di sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo risultanti dagli atti dell'ufficio, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

La Suprema Corte ha ritenuto (n.5979/2014, 9219/2017) che la certificazione richiesta dal cessionario sia condizione necessaria per avvalersi dell'eventuale effetto liberatorio. In sua assenza il cessionario è responsabile insieme al cedente a prescindere dal momento della contestazione della violazione e dal periodo di imposta in cui sia stata commessa.

Con la recente sentenza i giudici hanno ritenuto, invece, che una simile interpretazione comporterebbe una più estesa responsabilità del cessionario, e finirebbe per avvicinare il regime della cessione conforme a legge, ingiustamente e in contrasto con il dettato normativo, a quello previsto per il caso di frode. Per tale ragione, secondo il più recente orientamento della Cassazione, la mancata richiesta del certificato impedisce al cessionario soltanto di avvalersi dell'eventuale effetto liberatorio anticipato ma non comporta un'estensione della sua responsabilità.

## CONTENZIOSO/1 Le massime di Cassazione: Iva, indagini finanziarie, concordato preventivo

di Luca Benigni  
e Ferruccio Bogetti  
e Gianni Rota

Prova anche per il passato che i prelievi bancari del professionista sono reddito.

Non è soggetto passivo Iva il Comune che vende immobili destinati a uffici, scuole e depositi.

Fuori campo Iva il «premio di impegnatività» fatturato alla società di vendita di spazi pubblicitari.

Nessuna deroga per la nomina degli organi di composizione della crisi da sovraindebitamento.

## CONTENZIOSO/2 Le risorse finanziarie disponibili sul conto corrente bloccano il reddito metro

di Roberto Bianchi

In un accertamento costruito con il metodo sintetico, il contribuente ha titolo per affrancarsi dalla presunzione di maggior reddito (come la scaturente dalla proprietà di beni indicatori di capacità contributiva presentando i documenti bancari riepilogativi dei movimenti da cui si possa arguire l'utilizzabilità di risorse finanziarie bastanti a compensare



Recesso del curatore dal preliminare di compravendita immobiliare ad ampio raggio.

Sono alcuni dei temi della rassegna delle massime delle principali pronunce della Corte di Cassazione in materia tributaria e societaria depositate nella settimana dal 7 all'11 agosto.

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

# Banche, Irap sui dividendi a rischio di incompatibilità

Giovanni Falsitta  
Davide Settembre

L'Irap sui dividendi di banche e assicurazioni a rischio di incompatibilità con la normativa Ue alla luce delle recenti posizioni espresse dalla Corte di Giustizia con la sentenza C-365/16.

Con la sentenza gli eurogiudici hanno stabilito che l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a) della direttiva 2011/96/UE («Madri e Figlie»), anche alla luce del seguente paragrafo 3, debba essere interpretato nel senso che tali disposizioni ostano a una qualsiasi misura fiscale, prevista dallo Stato membro della società madre, che comporti un'imposizione dei dividendi eccedente la soglia del 5% (ragionevolmente da intendere in termini di concorso all'imponibile).

Nel caso di cui si tratta, i giudici comunitari erano stati chiamati a esaminare la domanda di pronuncia pregiudiziale, sollevata dal Consiglio di Stato francese nel corso di un procedimento inerente alla compatibilità con la direttiva Madri e Figlie del codice delle imposte nella parte in cui prevede la riscossione, in capo alla società madre residente e al momento della distribuzione dei dividendi da parte della stessa, di un contributo aggiuntivo all'imposta sulle società nella misura del 3%.

La contrarietà alla disciplina comunitaria risiede nel fatto che la base imponibile del contributo potrebbe comprendere anche l'intero importo (ossia il 100%) dei dividendi provenienti dalle società «figlie», circostanza che comporterebbe l'assoggettamento dei medesimi a un'imposizione che supera il limite del 5% previsto all'articolo 4, paragrafo 3, della direttiva.

Secondo la Corte «poco rileva che la misura fiscale nazionale sia o meno qualificata come imposta sulle società» (punto 33 della sentenza), in quanto la direttiva impone allo Stato della società «figlia», al fine di neutralizzare la doppia imposizione giuridica, di non applicare le ritenute in uscita e, per quanto qui rileva, allo stato della «madre» di rimuovere la doppia imposizione economica.

In particolare, in base all'articolo 4, par. 1, lett. a) e b), quando la società madre riceve utili distribuiti dalla società «figlia», lo Stato membro della società madre deve:

- astenersi dal sottoporre tali

**IL PRINCIPIO**  
Secondo gli eurogiudici il metodo di calcolo dell'imponibile sarebbe in conflitto con la direttiva Ue «Madri e Figlie»

utili a imposizione nella misura in cui essi non sono deducibili per la società figlia e sottoporli a imposizione nella misura in cui essi sono deducibili per la società figlia, oppure

■ sottoporli a imposizione, autorizzando però detta società madre o la sua stabile organizzazione a detrarre dalla sua imposta la frazione dell'imposta societaria relativa ai suddetti utili pagata dalla società figlia e da una sua subaffiliata.

Inoltre, in base all'articolo 4, paragrafo 3 della direttiva, ogni Stato ha la facoltà di stabilire che le minusvalenze risultanti dalla distribuzione degli utili della società figlia e gli oneri di gestione relativi alla partecipazione non siano deducibili dall'utile imponibile della società madre.

Tuttavia, qualora le spese di gestione siano determinate in modo forfettario, tale importo non può essere superiore al 5% degli utili distribuiti dalla società figlia. Nel caso esaminato dalla Corte è acclarato che la Francia, al pari dell'Italia, abbia «optato per l'esenzione nella misura del 95%».

La sentenza potrebbe avere una ricaduta anche sul versante italiano, con particolare riferimento all'inclusione nella base imponibile Irap dei dividendi delle figlie con riguardo alle madri che operano nel settore finanziario. Infatti, mentre il regime Ires di questi soggetti sarebbe compatibile con quanto stabilito dalla Corte, non altrettanto si può affermare per il trattamento Irap.

In particolare, per i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli articoli 6, comma 1 (banche e altri enti finanziari diversi da Sim e Sgr) e articolo 7 (compagnie assicurative) del decreto Irap, i dividendi concorrono a formare la base imponibile nella misura del 50% del loro ammontare e quindi in misura eccedente il limite del 5% previsto dalla direttiva.

Pertanto, si potrebbe profilare una incompatibilità del descritto regime Irap con la direttiva «Madri e Figlie», a nulla rilevando, secondo la Corte, la tipologia dell'onere fiscale imposto.

A questo punto, per le ragioni evidenziate, i contribuenti interessati potrebbero recuperare le eventuali maggiori imposte versate a titolo di Irap presentando un'istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento dell'imposta eccedente o una dichiarazione integrativa a favore.

## DIRITTO DELL'ECONOMIA

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

### In breve

#### FALLIMENTO Crediti privilegiati per i professionisti

La domanda di insinuazione al passivo fallimentare proposta da uno studio associato fa presumere l'esclusione della personalità del rapporto d'opera professionale da cui quel credito è derivato e l'insussistenza dei presupposti per il riconoscimento del privilegio ai sensi dell'articolo 2751 bis del codice civile, salvo però che l'istante dimostri che il credito si riferisce a una prestazione svolta personalmente dal professionista, in via esclusiva o prevalente, e sia di pertinenza dello stesso pur se formalmente richiesto dall'associazione.

#### DIRITTO D'AUTORE La tutela penale gioca d'anticipo

L'articolo 171-ter, comma 1, lettera f-bis della legge 633/1941 sanziona, attraverso una significativa anticipazione della tutela penale, comportamenti prodromici rispetto alla effettiva lesione del diritto d'autore, quali la mera detenzione delle console modificate ovvero dei relativi dispositivi volti a neutralizzare le misure tecnologiche di protezione (Mtp) previste da tali componenti hardware.

#### A CURA DELLA REDAZIONE PLUS PLUS 24 DIRITTO

www.plusplus24diritto.ilssole24ore.com

# Verso il Testo unico. Società Ue con regole uniformi Capitale minimo di 25mila euro per partire (contro i 50mila in Italia)

PAGINA A CURA DI  
Angelo Busani

L'elaborazione di un Testo unico su diversi rilevanti aspetti del diritto delle società di capitali, che trova la sua fonte a livello Ue: è questo, in sostanza, lo scopo della direttiva 2017/1132 del 6 giugno 2017 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Unione europea del 30 giugno scorso), con la quale il Parlamento del Consiglio dell'Unione ha inteso conferire una «sistematizzazione» organica delle materie trattate in una pluralità di direttive in materia societaria emanate in passato, più volte modificate e, appunto, abrogate o sostituite da questo nuovo regolamento quadro d'insieme. L'obiettivo è realizzare una sempre più completa uniformità del diritto societario negli Stati membri.

Le materie affrontate sono, in sintesi: l'atto costitutivo e lo Statuto; la rappresentanza del-

la società; i registri di pubblicità; le succursali di una società stabilite in uno Stato diverso da quello della sede legale; il capitale sociale e la sua formazione; la stima dei conferimenti; la riduzione e l'aumento del capitale; l'acquisto e la sottoscrizione

## I CONTENUTI

Atto costitutivo, Statuto, registri, rappresentanza, succursali: molte le regole già recepite nel nostro ordinamento, anche se non mancano le novità

di azioni proprie; la fusione (domestica e transfrontaliera) e la scissione.

Alla prima lettura della direttiva (peraltro non agevole: sono 82 pagine, contenenti 168 articoli alcuni collegati), la sensazione che ne ritrae un operatore italiano è quella che gran

parte degli argomenti affrontati siano stati già stabilmente recepiti nel nostro ordinamento. Non mancano, però, elementi di novità (come la preconcisa interconnessione dei registri pubblicitari degli Stati membri, che saranno consultabili mediante l'accesso a un unico portale) e spunti di riflessione suscitati dalle norme particolari dedicate alle singole materie trattate dalla direttiva.

## L'atto costitutivo della Spa

Appare di notevole rilevanza la previsione, contenuta nell'articolo 10, secondo cui l'atto costitutivo e lo Statuto della società per azioni e le sue modifiche, devono rivestire la forma di atto pubblico ogni qualvolta la legislazione dello Stato Ue non preveda, all'atto della costituzione, un controllo preventivo amministrativo o giudiziario. In Italia, peraltro, questa previsione è già oggi assorbita dalla

regola generale (articolo 2328, comma 2 del Codice civile) per la quale l'atto pubblico è la forma richiesta ad substantiam per l'atto costitutivo di Spa.

## Il capitale della Spa

L'articolo 45 della direttiva stabilisce che, per costituire una società azionaria, deve risultare sottoscritto un capitale minimo di valore nominale non inferiore a 25mila euro (in Italia, attualmente, il capitale minimo è stabilito in 50mila euro). Si tratta di una soglia che il Parlamento e il Consiglio europeo rivedono ogni cinque anni, in funzione dell'evoluzione economica e monetaria che siano intervenute nel periodo, nonché in relazione all'obiettivo di «riservare» la forma della Spa «alle grandi e medie imprese». L'articolo 46, a sua volta, sancisce il divieto di conferire nella Spa prestazioni d'opera o di servizi, prescri-

one che la legge italiana già osserva (articolo 2342, ultimo comma, del Codice civile).

## La rappresentanza della Spa

La direttiva spinge l'acceleratore sul punto che gli atti compiuti da organi societari non possono essere invalidati da questioni inerenti all'invalidità della nomina degli organi stessi, l'estraneità degli atti compiuti dagli organi sociali rispetto all'oggetto sociale, da limitazioni ai poteri di rappresentanza della società.

L'articolo 8, in particolare, dispone che l'adempimento delle formalità di pubblicità relative alle persone che, nel loro qualità di organo sociale, hanno il potere di rappresentare la società, rende opponibile ai terzi ogni irregolarità nella nomina, a meno che non siano provate le circostanze di conoscenza.

# L'obbligo. Occorre divulgare i principali atti ed eventi Per la pubblicità va attrezzato un registro centrale

Angelo Busani

La direttiva (articolo 16) dispone la pubblicità per i principali atti ed eventi societari: l'atto costitutivo e lo Statuto e le loro modifiche; la nomina; la cancellazione delle funzioni, nonché le generalità delle persone che hanno la rappresentanza della società e le limitazioni dei loro poteri. È prevista, inoltre, la nomina, la cessazione e le generalità delle persone che compongono gli organi di amministrazione e controllo; i documenti contabili di ciascun esercizio finanziario; il trasferimento della sede sociale; lo scioglimento della società, la nomina e le generalità dei liquidatori e i loro poteri; la cancellazione della società dal registro nel quale essa è iscritta.

Al fine della realizzazione di questa pubblicità, la direttiva prescrive che in ciascuno Stato Ue debba essere organizzato un registro centrale (in Italia si tratta del Registro delle imprese tenuto dalla Camera di Commercio), nel quale è istituito un «fascicolo» per ogni società che vi è iscritta. A ciascuna società registrata viene attribuito un «identificativo unico», affinché sia consentito di individuarla inequivocabilmente.

La direttiva sancisce che il registro centrale deve essere alimentabile con trasmissioni di atti e notizie sia in via digitale, che mediante documentazione fornita dall'utente in via cartacea, fatto salvo il caso che la legislazione di un Paese Ue imponga trasmissioni solamente digitali. La lingua di queste trasmissioni è quella consentita dalla legislazione dello Stato membro nel quale è formato il fascicolo di ciascuna socie-

tà iscritta nel registro centrale, ma con la precisazione che (articolo 21 della direttiva) gli Stati membri devono consentire una pubblicità volontaria delle traduzioni in qualsiasi lingua ufficiale dell'Ue degli atti e delle notizie di cui è effettuata la pubblicità nel registro centrale.

Il registro centrale deve rilasciare, a chiunque ne faccia richiesta, copie integrali o parziali (cartacee, o su supporto informatico, a seconda di quanto sia indicato dal soggetto richiedente) della documentazione in esso depositata e il registro centrale non può applicare a questo servizio un costo superiore al costo amministrativo.

La pubblicità effettuata mediante i registri centrali ha un cosiddetto «effetto dichiarativo», vale a dire che è opponibile ai terzi ciò che è pubblicato nel registro; è peraltro fatto salvo il caso che la società dimostri che i terzi erano comunque a conoscenza di ciò che non sia stato pubblicato. D'altro canto, secondo quanto prescritto dall'articolo 16, comma 6, della direttiva, per le operazioni poste in essere prima del sedicesimo giorno successivo a quello in cui la pubblicità è effettuata, ciò che è stato pubblicato non è opponibile ai terzi, a meno che si provi che essi ne erano comunque a conoscenza.

È importante notare anche che (articolo 16, comma 7) i terzi possono inoltre sempre valersi degli atti e delle indicazioni per cui non sono state ancora adempite le formalità pubblicitarie, salvo che la mancanza di pubblicità li renda inefficaci.

## Aumento di capitale. Nel Codice civile italiano è invece sancito il principio di liberazione immediata

# Conferimenti, azioni emesse dopo 5 anni

Angelo Busani

Per l'operatore italiano risultano interessanti alcune delle norme che la direttiva riserva all'aumento del capitale sociale della società per azioni. Infatti, dopo aver ribadito diversi principi familiari a chi sfoglia il Codice civile italiano, la direttiva enuncia alcune regole che il Codice civile italiano non contempla.

Ad esempio, all'articolo 70 (che fa il paio con l'articolo 48, per i conferimenti effettuati in sede di atto costitutivo), è prescritto che le azioni emesse come corrispettivo di conferimen-

ti non in contanti, debbano essere interamente liberate entro cinque anni dalla decisione di aumento del capitale. Nel Codice civile italiano è invece sancito il principio di liberazione immediata mentre, all'articolo 72, viene previsto, da un lato che il diritto di opzione possa essere escluso con riguardo agli azionisti titolari di azioni dotate di un limitato diritto di partecipare alla distribuzione di utili, o alla ripartizione del capitale sociale in sede di liquidazione della società, d'altro lato che, quando il capitale di una società è suddiviso

in categorie di azioni dotate di diverso diritto di voto (o di diverso diritto di partecipazione alla distribuzione degli utili, o del patrimonio sociale in sede di liquidazione della società), il capitale sociale possa essere aumentato mediante emissione di nuove azioni appartenenti a una sola di tali categorie e che agli azionisti delle altre categorie sia concesso di esercitare il diritto di opzione, solo dopo che sia stato esercitato il diritto di opzione da parte degli azionisti titolari di azioni della categoria in cui le nuove azioni sono state emesse.

Per l'esercizio dell'opzione in sede di aumento di capitale, la direttiva concede un termine non inferiore a 14 giorni dalla pubblicazione dell'offerta di sottoscrizione nel registro nazionale di pubblicità degli atti societari (in Italia tale termine è stato abbassato da 30 a 15 giorni). Se poi suona usuale la norma della direttiva che consente all'assemblea di escludere o limitare il diritto di opzione (in tal caso l'organo amministrativo deve presentare in assemblea una relazione scritta che precisi i motivi per limitare o sopprimere il diritto di opzio-

ne), solleva interesse l'espressione normativa (articoli 72 e 83) secondo cui l'assemblea deve deliberare l'esclusione o la limitazione del diritto di opzione secondo particolari regole di numero legale e di maggioranza: vale a dire che, anzitutto, tali decisioni devono essere adottate almeno con una maggioranza non inferiore ai due terzi dei voti attribuiti al capitale sottoscritto rappresentato e che, d'altro canto, le legislazioni degli Stati membri possono tuttavia stabilire che la maggioranza semplice dei voti indicati nel primo comma è sufficiente quanto è rappresentata almeno la metà del capitale sottoscritto.