

Novità fiscali del 14 giugno 2011

Publicato il 14 giugno 2011

obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi in amministrazione straordinaria; tirocinio: nota informativa dei Commercialisti; diritto societario ed esecuzioni immobiliari: pubblicati nuovi studi del notariato su delicate questioni; vendita forzata e nuova normativa in materia di conformità dei dati catastali; criterio del fair value di bilancio; riduzione del capitale per perdite e trasformazione di società in liquidazione; riflessioni sulla disciplina legale della morte del socio nelle società di persone; ultimi aggiornamenti dalle Finanze: Decreto incentivi lavoratori rientrati in Italia e revisione studi di settore

Indice:

- 1) Obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi in amministrazione straordinaria**
- 2) Tirocinio: Nota informativa dei Commercialisti**
- 3) Diritto societario ed esecuzioni immobiliari: Pubblicati nuovi studi del notariato su delicate questioni**
- 4) Vendita forzata e nuova normativa in materia di conformità dei dati catastali**
- 5) Criterio del fair value di bilancio**
- 6) Riduzione del capitale per perdite e trasformazione di società in liquidazione**
- 7) Riflessioni sulla disciplina legale della morte del socio nelle società di persone**
- 8) Ultimi aggiornamenti dalle Finanze: Decreto incentivi lavoratori rientrati in Italia e revisione studi di settore**

1) Obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi in amministrazione straordinaria

Nel caso dell'amministrazione straordinaria, anche ai fini IRES e IRAP, valendo il principio della continuità del periodo d'imposta, la sua l'apertura non interrompe il periodo d'imposta delle società incluse nel consolidato fiscale né è causa di esclusione.

A ciò non rileva la circostanza che il commissario straordinario non è tenuto alla redazione del bilancio d'esercizio.

Lo ha precisato l'Agenzia delle Entrate, con **la risoluzione n. 64/E del 13 giugno 2011**, emesso a seguito di istanza di interpello che, peraltro, ha condiviso la soluzione interpretativa proposta dal contribuente.

Pertanto, Le "grandi imprese in crisi" sottoposte ad amministrazione straordinaria, finalizzata al risanamento dell'attività, sono tenute a presentare la denuncia dei redditi secondo la normale procedura, senza dovere interrompere il periodo d'imposta.

Viene ricordato che l'ammissione alla procedura straordinaria delle imprese in crisi può essere finalizzata alla ristrutturazione economica e finanziaria delle stesse, oppure alla cessione dei beni aziendali e, quindi, a una fase di liquidazione (D.L. n. 347/2003).

In particolare, nel caso di specie, poiché l'amministrazione straordinaria ha quale finalità quella del risanamento della società con continuazione dell'esercizio d'impresa, la dichiarazione dei redditi è dovuta secondo le ordinarie modalità e, quindi, l'istante non deve presentare alcuna dichiarazione per il periodo d'imposta antecedente all'ammissione della procedura.

L'Agenzia, infine, precisa che la prosecuzione dell'attività d'impresa determina anche ai fini Iva gli stessi effetti dell'Irap e dell'Ires: continuità del periodo d'imposta e, quindi, assolvimento degli obblighi dichiarativi in modalità ordinaria.

Pertanto, in presenza di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria tramite la ristrutturazione economica e finanziaria è esclusa la presentazione della dichiarazione per il periodo antecedente l'apertura della liquidazione, sia riguardo all'Iva (art. 74-bis D.P.R. n. 633/1972) sia in relazione a Ires e Irap (**V.D'Andò**).

(Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 64/E del 13 giugno 2011)

2) Tirocinio: Nota informativa dei Commercialisti

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, con la **nota informativa n. 48 del 13 giugno 2011**, si è soffermato sul seguente tema:

Tirocinio - Attuazione della convenzione quadro e Decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca del 5 novembre 2011 - Esonero dalla prima prova scritta degli esami di Stato di cui agli artt. 46 e 47 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139.

Tale nota è stata emessa per fornire dei chiarimenti ai vari Ordini locali dei Commercialisti, alcuni dei quali avevano chiesto in merito all'attuazione della convenzione quadro tra il Consiglio Nazionale ed il MIUR, in relazione alle disposizioni del decreto del Ministro dell'istruzione, dell'Università e della Ricerca del 5 novembre 2010 con specifico riferimento al caso in cui sia stata siglata la convenzione locale (ed attivati i relativi corsi) entro l'anno accademico 2011/2012.

I chiarimenti del CNDCEC:

Il Decreto del 5 novembre 2010 si applica per sua espressa previsione "fino all'anno accademico 2011- 2012.

Nel caso in cui entro tale scadenza temporale sia stata siglata la convenzione a livello locale

(ed attivati i corsi) si potranno verificare le seguenti situazioni:

- coloro che sono iscritti ad un corso di laurea specialistica o magistrale non in convenzione e che richiedono l'iscrizione nel registro del tirocinio entro l'anno accademico 2011/2012 sono iscritti nella sezione "Tirocinanti commercialisti" solo se in possesso della laurea triennale appartenente alla classe 17 o 28 (ovvero della classe 18 o 33 ex DM 22 ottobre 2004, n 270) e dovranno integrare il corso di laurea con specifici crediti formativi, indicati nella tabella del decreto, se già non previsti dal proprio piano di studi o non assolti nel percorso per il conseguimento della laurea triennale;

- coloro, che, invece, si iscrivono ad un corso in convenzione potranno da subito (senza attendere l'anno accademico 2012/2013) ottenere l'iscrizione nella sezione "Tirocinanti commercialisti" del registro sia se in possesso della laurea triennale appartenente alla classe 17 o 28 (ovvero della classe 18 o 33 ex DM 22 ottobre 2004, n 270), sia se in possesso di altra laurea triennale (appartenente, cioè, ad altra classe di studio) purché, in questo caso, siano colmati i debiti formativi richiesti dall'ordinamento per l'accesso alle lauree convenzionate e sia assicurato il recupero dei crediti formativi individuati all'art. 1 della convenzione quadro prima dell'iscrizione al corso di studi per il conseguimento della laurea magistrale o specialistica.

In nessun caso fino all'anno accademico 2011/2012 l'Ordine che abbia già siglato una convenzione con l'Università (la quale abbia immediatamente attivato i corsi) potrà rifiutare l'iscrizione nella sezione "Tirocinanti commercialisti" del registro del tirocinio a coloro che sono iscritti ad un corso di laurea non convenzionato in quanto il decreto del 5 novembre 2010 prevede un limite alla sua applicazione che è solo temporale ("fino all'anno accademico 2011-2012 e dunque non legato alla stipula (ed attivazione) delle convenzioni locali).

Quanto all'esonero dalla prima prova scritta degli esami di Stato il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca con parere in data 10 giugno 2011, formulato in risposta ad un quesito posto dal Consiglio Nazionale, ha ritenuto opportuno estendere l'esonero dalla prima prova scritta anche a coloro che, in mancanza del previsto accordo tra Ordine territoriale ed Università, abbiano comunque acquisito, nel corso degli studi svolti, i crediti formativi indicati nelle tabelle di cui alla convenzione quadro.

Infine, viene reso noto che a decorrere dall'anno accademico 2012/2013 il tirocinio potrà essere svolto contestualmente al corso di laurea magistrale (o specialistica) esclusivamente in presenza di accordi stipulati tra l'Ordine e l'Università.

Ciò significa che, a partire dall'anno accademico 2012/2013, in assenza di accordi tra Ordine ed Università il tirocinio da Dottore Commercialista potrà essere effettuato solo dopo il conseguimento della laurea magistrale.

Ad oggi è risultato che soltanto 27 Ordini hanno concluso accordi con gli atenei locali per cui vengono sollecitati i tempi di conclusione dell'accordo (**V.D'Andò**).

(Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, nota informativa n. 48 del 13 giugno 2011)

3) Diritto societario ed esecuzioni immobiliari: Pubblicati nuovi studi del notariato su delicate questioni

Gli ultimi lavori approvati dal Consiglio Nazionale del Notariato sono stati pubblicati il 13 giugno 2011 sul sito del Notariato (www.notariato.it) e sono consultabili nella sezione “Studi e Materiali”.

Tali studi hanno approfondito le tematiche relative al diritto societario e alle esecuzioni immobiliari:

- Questioni in merito all’applicazione della disciplina dell’art. 2343-ter c.c. (disciplina vigente a seguito del D.Lgs. 29 novembre 2010 n. 224) – **Studio n. 50-2011/I;**
- riduzione del capitale per perdite e trasformazione di società in liquidazione – **Studio n. 221-2010/I;**
- la disciplina legale della morte del socio nelle società di persone: riflessioni sulla fattispecie delineata dall’art. 2284 c.c. – **Studio n. 261-2009/I;**
- i diversi possibili ruoli nel notaio nella fase di liquidazione della nuova procedura fallimentare – **Studio n. 6-2011/E;**
- vendita forzata e nuova normativa in materia di conformità dei dati catastali – **Studio n. 1-2011/E (V.D’Andò).**

(Consiglio Nazionale del Notariato, nota del 13 giugno 2011)

4) Vendita forzata e nuova normativa in materia di conformità dei dati catastali

Lo Studio su Esecuzioni Immobiliari n. 1-2011/E, pubblicato sul sito del Notariato il 13 giugno 2011 è stato approvato dal Gruppo di Studio sulle Esecuzioni Immobiliari e Attività Delegate in data 11 marzo 2011.

Il suddetto lavoro esamina la novità introdotta dal Legislatore (il D.L. 78/2010 ha introdotto nel contesto dell’art. 29 della Legge n. 52 del 1985 il nuovo comma 1-bis) il quale dispone, a pena di nullità, che gli atti pubblici e le scritture private autenticate tra vivi (aventi un determinato oggetto) contengano l’identificazione catastale, il riferimento alle planimetrie depositate in catasto e la dichiarazione resa in atto della loro conformità allo stato di fatto.

Viene, quindi, posto il problema se tale disposizione sia o meno applicabile in caso di vendita forzata in sede esecutiva e se la soluzione, cui si pervenga, valga anche per altri diversi tipi di vendita “coatta” in ambito giudiziale: la vendita ex art. 788 c.p.c. nel giudizio divisionale e le vendite ex art. 107, primo o secondo comma, l. fall., in ambito fallimentare.

Attraverso l’analisi testuale, la ratio legislativa (di natura tributaria) e la verifica del bilanciamento degli interessi in gioco che sembra essere stato esplicitamente effettuato dal legislatore (desumibile dai casi di espressa esclusione), lo studio perviene alla conclusione che la disposizione non si applichi in tutti i casi di vendita “coattiva” attuata nell’ambito di un giudizio di giurisdizione contenziosa.

Tale soluzione coincide con la lettura costituzionalmente orientata della norma.

Infatti, secondo l’orientamento più recente della giurisprudenza costituzionale, la disposizione che persegua un interesse tributario estraneo al processo, non deve (pena la sua illegittimità costituzionale) impedire o ostacolare l’effettività della tutela in sede giurisdizionale.

Come per la vendita forzata in sede di espropriazione individuale, anche nel caso di vendita fallimentare attuata dal Giudice Delegato ai sensi dell’art. 107, secondo comma, l. fall. e nel caso di vendita nel giudizio divisionale contenzioso, il decreto di trasferimento non rientra nella fattispecie disciplinata.

L’interpretazione diviene più delicata nel caso di vendita attuata in ambito fallimentare, mediante c.d. procedure competitive ai sensi dell’art. 107, primo comma, l. fall., perfezionata con atto di trasferimento notarile (**V.D’Andò**).

5) Criterio del fair value di bilancio

Il solo valore utilizzabile è il fair value derivante dall’applicazione dei principi IAS/IFRS.

In base al nuovo art. 2343-ter, comma 2, c.c., non occorre la relazione di stima qualora sia possibile avvalersi, in sede di conferimento, del fair value ricavato dal bilancio riferito all’esercizio precedente a quello in pendenza del quale è eseguito il conferimento.

La precisazione è contenuta nello **Studio n. 50-2011/I** del Notariato (pubblicato il **13 giugno 2011**) contenente “Questioni in merito all’applicazione della disciplina dell’art. 2343-ter c.c. (disciplina vigente a seguito del D.Lgs. 29 novembre 2010 n. 224) “.

Già la relazione di accompagnamento al D.Lgs. 142/2008, introduttivo della nuova disciplina, precisava che, “poiché la direttiva fa testuale riferimento al fair value, l’operatività della disposizione sarà limitata ai beni per i quali il bilancio della società conferente abbia adottato il predetto criterio”.

Tuttavia, in sede di prima lettura, se alcuni orientamenti avevano sposato tale interpretazione

restrittiva, la dottrina maggioritaria si era mostrata di diverso orientamento, ritenendo che né la legge né la direttiva comunitaria imponessero tale conclusione.

Per far luce su tale questione, è, quindi, intervenuto il Legislatore per chiarire definitivamente che l'unico valore utilizzabile è il fair value derivante dall'applicazione dei principi IAS/IFRS.

Il chiarimento è intervenuto sostituendo il termine "valore equo" con il sintagma "fair value", ritenendo che "l'utilizzo dell'espressione fair value in una disposizione chiaramente riferita al bilancio non possa essere facilmente tralasciata", nonché per ragioni di coerenza proprio con il concetto di valore equo utilizzato all'art. 10-bis par.2 della Seconda Direttiva.

In tale fattispecie è parso ragionevole attribuire al concetto di valore equo quello di valore di scambio del bene: In questa prospettiva il riferimento al fair value è sembrato più corretto, essendo il criterio del fair value maggiormente idoneo a far emergere il valore di mercato del bene.

Dunque, viene confermato l'orientamento per cui si è inteso assegnare una posizione centrale al valore di scambio che impone di tenere presente il prezzo che si è determinato sul mercato.

In tale prospettiva è stato ritenuto che il criterio del fair value sia quello maggiormente idoneo, con la conseguenza che solo le società il cui bilancio è redatto in conformità a tale criterio potranno avvalersi di esso agli effetti della lett. a) del secondo comma dell'art. 2343-ter del c.c. (**V.D'Andò**).

6) Riduzione del capitale per perdite e trasformazione di società in liquidazione

E' ammissibile che la società in liquidazione possa ridurre il capitale per perdite anche se appare di dubbia utilità.

Lo afferma il Consiglio Nazionale del Notariato, nello **Studio n. 221-2010/I**, pubblicato il **13 giugno 2011**, secondo il quale, la riduzione del capitale per perdite da parte di una società in liquidazione rappresenta un'operazione non tanto inammissibile, quanto piuttosto, almeno in via di principio, priva di una reale utilità, dal momento che, non potendosi addvenire a distribuzione di utili (ma solo di acconti), essa non può più svolgere la funzione, sua propria, di favorire l'emersione di plusvalenze future, da ripartire in forma di utili.

Ciò non toglie, del resto, rileva il citato Studio, la possibilità di continuare a riconoscere a tale vicenda un qualche significato operativo, ma limitatamente alle ipotesi, in vero marginali, in cui ad assumere rilevanza sia appunto l'ammontare (assoluto) del capitale nominale in quanto tale, come è a dirsi, oltre che nel caso in concreto deciso dal tribunale (ove si trattava di rendere inapplicabile una disciplina, come quella di cui all'art. 2477, 2° comma, cod. civ., la cui operatività si ricollega, tra l'altro, appunto all'entità del capitale nominale), essenzialmente

nell'eventualità in cui, in forza di una apposita clausola statutaria, il valore (netto) del patrimonio risultante dalla liquidazione (un valore, questo, che, e proprio in quanto effettivo, ben potrebbe risultare positivo anche in presenza di perdite pari, se non anche superiori, al capitale, per la ragione, decisiva, che quello della perdita, anche integrale, del capitale, rappresenta un fenomeno pur sempre, e soltanto, contabile) sia destinato ai soci, per la parte eccedente il capitale (nominale), in termini non proporzionali rispetto alla partecipazione a quest'ultimo (il che, nel caso di società per azioni, presuppone la creazione di categorie di azioni, all'approvazione dell'assemblea speciale dei titolari delle quali risulterà pertanto necessario sottoporre, in queste ipotesi, la deliberazione di riduzione del capitale). La verifica della compatibilità di una deliberazione di trasformazione di società con lo stato di liquidazione nel quale la società versi non può farsi se non alla luce di una distinzione degli effetti della delibera stessa sullo stato di liquidazione.

Ove la delibera di trasformazione sia destinata a comportare il ritorno della società nella fase attiva, essa dovrà essere naturalmente soggetta al rispetto della disciplina in tema di revoca dello stato di liquidazione, e dunque, in primo luogo, alla rimozione della causa di scioglimento che si era verificata. **(V.D'Andò)**.

7) Riflessioni sulla disciplina legale della morte del socio nelle società di persone

Sulla disciplina legale della morte del socio nelle società di persone (riflessioni sulla fattispecie delineata dall'art. 2284 c.c.), il Consiglio Nazionale del Notariato ha dedicato un intero lavoro (Studio di Impresa n. 261-2009/I, pubblicato il 13 giugno 2011, ed approvato dalla Commissione studi d'impresa il 16 marzo 2011).

Il citato Studio, attraverso una rilettura dell'art. 2284 c.c., e pertanto sulla base di una serie di riflessioni in merito alla disciplina legale della morte del socio nelle società di persone, si propone di ricercare una linea interpretativa della intera fattispecie capace, in modo logico e coerente, di conciliare, tenuto conto delle proposizioni contraddittorie contenute nel citato articolo, le tre opzioni nello stesso prefigurate per i soci superstiti a seguito dell'evento "morte del socio", ovvero: La liquidazione della quota agli eredi; la decisione di sciogliere la società; la decisione di continuare la stessa con gli eredi del socio defunto (sempre che questi vi acconsentano).

Si muove, allora, da una breve premessa storica che, nella continuità della tematica trattata, si rivelerà idonea a suggerire, nel prosieguo dello studio, spunti interpretativi, talvolta decisivi, al fine di risolvere questioni attualmente oggetto di dibattito. In particolare, nella premessa viene posto in rilievo il passaggio dall'art. 191 dell'abrogato Codice di Commercio (che già di per sé rappresentava un punto d'arrivo di una lunga evoluzione storica sull'argomento) all'art. 2284 c.c., e quindi si evidenzia come, rispetto all'abrogato Codice di Commercio, si assista ad una effettiva inversione della regola legale nel caso di morte di uno dei soci. Infatti, nell'art. 191 c.co. la regola era costituita dallo scioglimento della società e la deroga, in virtù dei patti sociali,

dalla sua continuazione.

Oggi, con l'art. 2284 c.c. la regola è costituita dalla continuazione della società tra i soci superstiti, mentre la deroga dal suo eventuale scioglimento (in forza della decisione dei soci superstiti adottata ai sensi del citato articolo, ovvero quale effetto di una espressa clausola contenuta nei patti sociali). E così, attraverso questa inversione della regola, vengono ad affermarsi in modo definitivo le ragioni dell'impresa.

Viene, quindi, individuato e sottoposto ad analisi il centro di tutti i problemi interpretativi della fattispecie in oggetto, ovvero quale debba ritenersi essere l'effetto legale della morte del socio (a responsabilità illimitata) nelle società di persone. Al riguardo, vengono enunciate le varie tesi elaborate in dottrina (**V.D'Andò**).

8) Ultimi aggiornamenti dalle Finanze: Decreto incentivi lavoratori rientrati in Italia e revisione studi di settore

Sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono stati pubblicati il 13 giugno 2011 i seguenti Decreti:

Agevolazioni fiscali

Incentivi per il rientro dei lavoratori in Italia – Soggetti beneficiari (**Decreto 3/06/2011**);

Studi di settore

Revisione congiunturale degli studi di settore per il periodo di imposta 2010 (**Decreto 07/06/2011**).

Vincenzo D'Andò

