



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



UN CARO SALUTO

a cura di ALESSANDRO SACCANI - DOTTORE COMMERCIALISTA

EDITORIALE

Sono passati più di cinque anni da quando il dr. Battellani – primo direttore di questo giornale – scriveva l'editoriale del numero uno.

In quell'articolo egli comunicava a

noi tutti le ragioni del progetto editoriale, gli obiettivi di quel progetto ma anche, velatamente, le ansie, le preoccupazioni e le speranze che caratterizzavano i vagiti del neo-nato comitato di redazione.

Nelle interviste all'allora Direttore Regionale, dott. Romano ed al nostro Presidente Dott. Tomassoli poi, si spiegava come il giornale sarebbe stato lo strumento operativo ove avrebbe avuto concreta attuazione una delle istanze più forti che venivano dal Protocollo di intesa siglato tra gli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e la Direzione Regionale delle Entrate della nostra regione, quella di creare un clima nuovo di fiducia e di cooperazione tra contribuenti ed Amministrazioni dello Stato, un clima "improntato alla collaborazione ed al confronto tra le parti, e non più ad una sterile ed esasperata conflittualità".

Due anni dopo, in concomitanza con le elezioni del nuovo Consiglio dell'Ordine di Bologna, toccava a me assumere la direzione del giornale.

Nel momento in cui, a distanza di tre anni da allora, mi accingo a lasciare la direzione di questo giornale per

una giusta e doverosa rotazione degli incarichi cui il Consiglio sovrintende, credo sia necessario da parte mia verificare se ed in quale misura gli ambiziosi obiettivi di allora siano stati raggiunti.

Certamente non posso e non voglio negare a me stesso ed a chi leggerà queste righe che vi siano stati in questi anni i momenti difficili, i contrasti, le contraddizioni, le tensioni all'interno ed all'esterno del comitato di redazione. Spesso, sull'unitarietà del progetto, sulla sua anche ideale finalità hanno prevalso i particolarismi, le visioni di parte e le necessità di sentirsi di volta in volta "migliore" solo in quanto appartenente ad uno "schieramento" piuttosto che all'altro.

Nel frattempo, intorno a noi tutto è cambiato. Il nostro ordinamento tributario è stato stravolto, sono cambiate le imposte, le sanzioni, il contenzioso e si sono gettate le basi per la riforma del diritto societario. Le dichiarazioni su carta sopravvivono ormai solo all'interno dei nostri archivi di studio e forse tra breve nemmeno in quelli. La riforma del diritto societario arriverà presto e metterà tra le altre cose a dura prova la figura del sindaco di so-

SOMMARIO

Editoriale

di Alessandro Saccani
Un caro saluto pag. 1

Dalla Fondazione

di Giorgio Delli
Pubblicazione di un libro
sull'arbitrato pag. 2

D'attualità

di Alberto Battistini e Giorgio Delli
La tariffa professionale pag. 2

Le risposte del Torresino ai quesiti fiscali

Con la gentile collaborazione
della Direzione Regionale delle
Entrate per l'Emilia Romagna pag. 4/7

L'angolo del Tribunale

a cura di Riccardo Roveroni
Secondo convegno nazionale
di studi sulle procedure concorsuali pag. 7

L'approfondimento

di Vittoria Melchionda
Partecipazioni ricevute per effetto
di operazioni di fusione o di scissione.
Cessione da parte della società
risultante dalla fusione,
dell'incorporante o della beneficiaria.
Corretta determinazione
del reddito d'impresa pag. 8

Indice completo ed aggiornato
a tutto il n. 3/2000 dei quesiti
del Protocollo di Intesa pag. 11

cietà Anche il modo di fare la professione è cambiato e sta ancora cambiando: la riforma degli ordini professionali incombe come un pesante macigno sulla testa di commercialisti e ragionieri, probabilmente soddisfacendo solo le aspettative di chi già da molto tempo considera gli ordini come un pesante retaggio della più bieca tradizione conservatrice.

In questa fase di vera e propria rivoluzione copernicana, resa ancora più complessa dalla velocità con cui oggi tutto si muove e con cui occorre sapere reagire al cambiamento indotto dall'ambiente esterno, il Torresino ha cercato di ritagliarsi il proprio spazio dovendosi, naturalmente, confrontare con molte e ben più potenti (almeno giudicando dalle risorse finanziarie) riviste professionali. La nostra è stata ed ha voluto essere una esperienza diversa, sintesi, come detto, delle due anime che la compongono. Quello che abbiamo cercato di fare è stato uno strumento certamente di carattere tecnico-scientifico (le risposte della Direzione Regionale rappresentano fin dall'origine il cuore del giornale) ma anche, consentitemi l'espressione, politico e di opinione, ove appunto potesse confrontarsi liberamente il pensiero di illustri colleghi pubblicisti e di autorità istituzionali, di alti funzionari dello Stato e di avvocati o notai od anche di nostri iscritti che desideravano manifestare la loro idea su questo o quell'argomento.

Certo, il Torresino è e resterà fin che vivrà il giornale dell'Ordine dei Dot-

tori Commercialisti di Bologna. Non conosco ufficialmente quale sia il gradimento che il giornale riscuote tra i colleghi, non facciamo indagini di mercato. Credo di potere affermare,

magari un po' immodestamente, che il giornale suscita un certo interesse nella maggior parte dei colleghi e dei suoi lettori più in generale. Noi crediamo
segue a pag. 15

PUBBLICAZIONE DI UN LIBRO SULL'ARBITRATO

di **GIORGIO DELLI - DOTTORE COMMERCIALISTA** DALLA FONDAZIONE

La Fondazione dei dottori commercialisti di Bologna sta per mettere in circolazione il nono volume della Collana "Studi di teoria e prassi professionale".

Il volume ha il titolo "Il procedimento arbitrale. Istruzioni per l'uso" ed è stato redatto dalla Commissione sull'arbitrato dell'Ordine dei dottori commercialisti di Bologna.

Il volume affronta il problema dell'arbitrato, visto essenzialmente dal punto di vista procedurale e di pratica operativa ed è completato da utili formulari.

Si divide in sette capitoli: considerazioni di carattere generale, attivazione della procedura, la trattazione della controversia, l'istruzione probatoria, il lodo, le impugnazioni del lodo; un caso concreto.

Ogni capitolo è completato da un pratico formulario riguardante le situazioni più importanti e significative.

Alla redazione del volume hanno partecipato:

Masotti Massimo Consigliere Delegato dell'Ordine

Giorgio Delli Presidente della Commissione

Roberto Cassani Vice Presidente

Guido De Cristofaro Vice Presidente

Gli altri membri della Commissione sono stati: Adelaide Amorese, Angela Benfenati, Floriano Caroli, Alessandra Damiani, Domenico D'Amico, Antonio d'Errico, Ugo Dolcetta, Laura Fava, Giulio Fini, Fabio Landuzzi, Amelia Luca, Graziano Marchesini, Luigi Pirani, Alberto Pontini, Chiara Tamburini.

I temi sono stati svolti dai seguenti componenti:

Adelaide Amorese

Angela Benfenati

Floriano Caroli

Roberto Cassani

Giorgio Delli

Antonio d'Errico

Ugo Dolcetta

Alberto Pontini

Chiara Tamburini

LA TARIFFA PROFESSIONALE

a cura di **ALBERTO BATTISTINI E GIORGIO DELLI - DOTTORI COMMERCIALISTI**

D'ATTUALITÀ

Quali onorari applicare in caso di incarico non giunto a compimento

L'art. 13 della tariffa professionale dei dottori commercialisti (D.P.R. 10/10/1994 n. 645) affronta il caso in cui l'incarico ad un professionista non giunga a compimento, prevedendo che "quando l'incarico iniziato non possa, per qualsiasi ragione, essere portato a compimento, il dottore commercialista ha diritto ai compensi corrispondenti alle prestazioni svolte sino al momento della loro cessazione, tenuto anche conto del risultato utile che dalle stesse possa essere derivato al Cliente".

In altre parole, in caso di cessazione dell'incarico, il professionista ha diritto

di avere tanti compensi quante sono le singole prestazioni già effettuate, da considerarsi ciascuna in via autonoma.

Sull'interpretazione di questo fondamentale passo dell'art. 13 si sono formate due opposte opinioni:

quella che ritiene che, in tale ipotesi, non sia applicabile per ciascuna prestazione svolta il corrispondente onorario specifico e quindi sia applicabile soltanto l'art. 26 della T.P. (onorari graduali);

quella che ritiene che, per ciascuna prestazione effettuata sia applicabile, se possibile, l'onorario specifico,

completato, se ve ne sono i presupposti dall'art. 26 (onorari graduali).

La tesi sub.a) si basa sul presupposto che se il professionista non ha portato a termine un incarico retribuito con un onorario specifico, le singole prestazioni effettuate non possono essere retribuite con singoli onorari specifici.

Per tali prestazioni, quindi, si rendono applicabili soltanto gli onorari graduali di cui all'art. 26 (determinati con riferimento alle singole prestazioni già svolte), senza la limitazione prevista dall'art. 21 (applicazione del terzo scaglione) poiché non si verifica il

cumulo con onorari specifici. Sono però applicabili in ogni caso, secondo tale tesi, gli onorari minimi.

La tesi sub. b) ritiene che le singole prestazioni già effettuate dal professionista alla data di cessazione dell'incarico siano retribuibili, ove ne esistano i presupposti, dai corrispondenti onorari specifici.

La tesi sub. a) è quella recepita dalla Commissione Nazionale della Tariffa dei dottori commercialisti; tesi che non ci sentiamo di avallare perché non rispondente allo spirito della norma e perché troppo penalizzante per il professionista.

Infatti, esaminando il testo dell'articolo in parola, non si comprende come possa essere sostenuta la tesi dei soli onorari graduali.

In primo luogo la norma non effettua alcun richiamo al citato articolo 26.

Inoltre viene utilizzata la più ampia definizione possibile per la cessazione (...per qualsiasi ragione) con ciò comprendendo ogni possibilità ed eventualità.

In tal senso non ostano quindi alla liquidazione dei compensi fattori di sorta siano essi riferibili al cliente, al professionista ovvero a situazioni esterne.

Gli stessi compensi cui il dottore commercialista ha diritto sono quelli "corrispondenti alle prestazioni svolte sino al momento della cessazione tenuto conto anche del risultato utile" derivato al cliente.

Il tenore della norma è chiarissimo nel senso di riconoscere al Dottore Commercialista i compensi relativi alle prestazioni svolte fino alla cessazione: quindi, qualora nell'ambito di un incarico siano state portate a termine una o più prestazioni facenti parte del complessivo mandato e tariffabili autonomamente, il Dottore Commercialista legittimamente chiederà un compenso basato su onorari specifici.

A questa conclusione sorregge - per analogia - l'art. 44, comma 8, della T.P. che prevede, nelle procedure concorsuali non completamente eseguite ed effettuate soltanto limitatamente a singole fasi, l'applicazione dell'art. 26 ovvero gli altri articoli specifici della tariffa applicabili alle prestazioni svolte.

Come chiarito in precedenza a questa lettura non è di ostacolo la motivazione che causa la cessazione dell'incarico: la revoca del mandato da parte del cliente, la volontà di cessazione manifestata dal Dottore Commercialista

ovvero qualsiasi causa di forza maggiore.

Essendo stato effettuato un lavoro significativo e usufruibile da parte del cliente, molto opportunamente il Dottore Commercialista - o i suoi eredi - potrà chiedere un compenso specifico determinato su ogni singola prestazione effettuata.

Ad esempio nell'ipotesi della liquidazione, verificandosi la cessazione del rapporto nelle fasi finali della stessa, non si vede come i due professionisti succedutisi dovrebbero essere pagati.

Infatti, se al primo spettano compensi solo ex articolo 26 (secondo la tesi sub. a) pur in presenza di rilevanti operazioni concluse, al secondo, chiamato ad ultimare e a formalizzare la liquidazione, non sono sicuramente applicabili i compensi pieni dell'articolo 30 ma, verosimilmente, ulteriori onorari determinati in base all'articolo 26.

Per assurdo al cliente potrebbe convenire, sotto l'aspetto esclusivamente economico, di revocare in corso d'opera il mandato ad un professionista per fare poi ultimare le operazioni ad un secondo!!!

Naturalmente le fattispecie sono infinite.

Si pensi, a titolo indicativo, all'assistenza in materia contenziosa cessata poco prima della sottoscrizione di un ricorso ma dopo contatti con gli Uffici, ricerche e predisposizioni del ricorso stesso; alla assistenza per l'acquisto di una azienda non conclusa dopo aver effettuato perizia valutativa sulla stessa

ecc.

Sembra, in definitiva, che l'estensore della tariffa - sia pure nei suoi limiti più volte e in più sedi rilevati - abbia voluto in qualche misura tutelare il Dottore Commercialista in tutte quelle ipotesi in cui una mole di lavoro notevole può non ricevere adeguata remunerazione - pur essendo di utilità del cliente - in quanto il mandato non è giunto a termine. Poiché, come si è evidenziato, tale circostanza può verificarsi anche in situazioni di precarietà del Dottore Commercialista appare equo tariffare in maniera specifica quanto effettuato.

Gli stessi problemi sopra evidenziati possono presentarsi anche in caso di onorario preconcordato, il quale può essere analitico (se ciò è oggettivamente possibile) ovvero forfettario. Nel primo caso il problema è facilmente solubile (basta applicare i singoli onorari analitici alle prestazioni effettuate), nel secondo caso le difficoltà risultano notevoli; ma non insormontabili se verrà applicato l'onorario specifico per le singole prestazioni effettuate.

L'applicazione del solo art. 26 anche in questo caso sarebbe certamente una forzatura, comunque ingiustificatamente penalizzante per il professionista.

Per concludere la contraria tesi che afferma l'applicabilità del solo articolo 26, oltre che lesiva della posizione del Dottore Commercialista, non appare sorretta da adeguata base normativa e può condurre a situazioni discutibili ed inadeguate.

Abbiamo ricevuto la recente pubblicazione del collega Piero Cenerini che ringraziamo per la segnalazione



Libero è un apprendista metalmeccanico che rileva l'azienda del suo padrone e vive con un socio e la sua associazione tutte le vicende del piccolo imprenditore: i rapporti con il committente, gli operai, l'avvocato, il direttore di banca, la visita della Guardia di Finanza.

Conosce il dramma della crisi finanziaria.

Dopo la riconversione della sua azienda subisce il problema dell'intromissione delle mogli ed il passaggio generazionale dei figli.

Un bozzetto di economia aziendale con il tono del romanzo breve.

LE RISPOSTE DEL TORRESINO AI QUESITI FISCALI

A partire da questo numero «Il Torresino» pubblicherà altresì, oltre che – come di consueto – le risposte a quesiti di colleghi dottori commercialisti pervenuti tramite l'ordine di Bologna, (e ciò in base al protocollo d'intesa con la Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna) le risposte a singoli contribuenti provenienti dall'Ufficio delle Entrate Regionale o da singoli Uffici delle Entrate periferici della Regione Emiliana-Romagnola aventi interesse generale.

In questo numero pubblichiamo:

1 Plusvalenza derivante da lot-tizzazione di terreno e successiva vendita- Art.81, comma 1, lett.a) DPR 917/86.

Con la nota che si riscontra è stato chiesto di conoscere l'avviso della scrivente in ordine alla tassazione dei redditi diversi derivanti da plusvalenze realizzate mediante lottizzazione di terreno e successiva vendita, secondo la previsione dell'art.81, comma 1, lett.a) del TUIR 917/86.

Quanto sopra per rispondere ad analogia richiesta di parere formulata da un contribuente, il quale ha chiesto di sapere se la presunzione assoluta di intento speculativo sussiste al momento dell'approvazione del piano di lottizzazione, come precisato dal Ministero con risoluzione n. 353 del 20 maggio 1983, oppure al momento dell'effettuazione delle opere di lottizzazione.

La scrivente condivide l'avviso di codesto Ufficio secondo cui la presunzione assoluta di intento speculativo esiste sin dal momento dell'approvazione del piano di lottizzazione da parte dell'ente locale, a nulla rilevando il fatto che non siano ancora iniziati i lavori per la lottizzazione; in tale senso anche le precisazioni fornite dal Ministero con la risoluzione citata.

Quanto alla determinazione del valore del terreno, nell'ipotesi di acquisto gratuito, si ritiene che debba essere quello riferito alla data di inizio della lottizzazione, come disposto dall'art.82, comma 2, del TUIR 917/86.

*Il Direttore Regionale
(dott. Giorgio Pirani)*

2 Scioglimento di Associazione professionale. Regime II.DD. e IVA applicabile alle somme liquidate in relazione a crediti professionali pregressi dell'Associazione e percepite dall'ex socio.

Il dott., commercialista con studio in Bologna, ha sottoposto all'esame di questa Direzione le questioni di cui all'istanza che si allega in copia.

Sulle questioni sottoposte ad esame si formulano le seguenti osservazioni.

Partendo dal considerare il trattamento tributario applicabile alla fattispecie ai fini dell'IRPEF si ritiene, per le considerazioni che si vengono ad esporre, di non poter condividere le soluzioni proposte dal professionista istante.

Invero, l'art. 16, primo comma, lett.l) del TUIR, nel richiamare il precedente art. 5, fa riferimento a situazioni specifiche quali il recesso, l'esclusione del socio, la riduzione del capitale sociale, la morte del socio, la liquidazione, volontaria o concorsuale, della società.

E' evidente che, ai fini dell'applicazione dell'art. 16, primo comma, lett.l) citato, l'equiparazione tra le diverse figure societarie e le associazioni tra professionisti in tanto può sussistere in quanto sia possibile configurare, in relazione a ciascuna di esse, il presupposto specifico delineato dalla norma.

Se è vero infatti che, anche nei confronti di una associazione tra professionisti può realizzarsi il presupposto del recesso o dell'esclusione, o della morte del socio, di contro non sembra ipotizzabile il presupposto della liquidazione.

L'art. 124 del TUIR infatti, nel disciplinare ai fini fiscali il procedimento di liquidazione ordinaria, fa esclusivo riferimento all'impresa e alle società che esercitano una attività commerciale.

Ne discende che, non potendo configurarsi una fase liquidatoria nei confronti delle associazioni professionali, l'art. 16, primo comma, lett.l) non dovrebbe trovare applicazione in relazione ai crediti pregressi dell'associazione ormai estinta, la cui titolarità sia stata trasferita ai singoli ex soci in seguito e a causa dello scioglimento del rapporto associativo.

Si ritiene, pertanto, che i suddetti crediti, una volta conseguiti dagli ex soci divenuti nel frattempo titolari di una autonoma attività professionale, debbano essere assoggettati a tassazione ordinaria quali redditi di lavoro autonomo derivando essi stessi da prestazioni professionali effettuate dai medesimi soggetti, pur se nell'ambito di un rapporto associativo.

Si potrebbe affermare, infatti, che, per il principio di trasparenza che inerisce al rapporto tra associazione e soci si realizza, anche dopo lo scioglimento, una sorta di continuità che consente di riferire eventuali crediti residui alle persone fisiche precedentemente unite da un vincolo associativo.

Con riguardo ai profili attinenti all'applicazione dell'IVA, il quesito del professionista istante involge innanzitutto il problema se anche per le associazioni tra professionisti valga quanto sotteso alla risoluzione n. 475455 del 16 dicembre 1991 resa della cessata Direzione Generale Tasse e II.II. sugli Affari in ordine alla possibilità per gli esercenti arti e professioni in forma individuale di produrre valida dichiarazione di cessazione dell'attività nonostante la presenza di rapporti pendenti, ovvero di rapporti per i quali la prestazione è stata materialmente eseguita mancando ancora l'emissione di fattura in ragione del non ancora avvenuto pagamento del corrispettivo.

In proposito, nel premettere che almeno a quanto consta alla scrivente, il deliberato di cui alla risoluzione sopra citata non è stato oggetto di successive rivisitazioni, si ritiene che anche nelle ipotesi di esercizio in forma associata di arti e professioni la perdurante sussistenza di rapporti pendenti come sopra definiti non sia di ostacolo alla dichiarazione di cessazione dell'attività.

Detta conclusione sembra esser d'obbligo nel momento in cui si identifica la ratio argomentativa della risoluzione n. 475455/91 nella riscontrata diversa disciplina che l'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 riserverebbe al fenomeno della cessazione dell'attività d'impresa

ed al fenomeno della cessazione dell'attività artistica o professionale.

Invero, sembra alquanto evidente che nella citata risoluzione, più che valorizzare argomentazioni di tipo sistematico che avrebbero potuto condurre anche all'individuazione di un generale divieto di dichiarare la cessazione dell'attività nei casi in cui persistano rapporti non definiti, si sia attribuita preponderante importanza al dettato per certi versi inequivoco dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72.

Venendo al problema del trattamento applicabile ai corrispettivi ora percepiti dai singoli professionisti in virtù dell'assegnazione operata in sede di scioglimento del vincolo associativo, si rileva che le diverse soluzioni ipotizzabili sono in gran parte condizionate dalle altrettanto diverse configurazioni ipotizzabili con riguardo alla complessiva connotazione che le associazioni tra professionisti ricevono in ambito tributario ed in particolare, per quel che qui interessa, in ambito IVA.

E' infatti da osservare che se ai fini dell'IVA si dovesse configurare l'esercizio in forma associata di arti e professioni sempre e comunque come una attività interamente riferibile ad un autonomo centro di interessi al quale è riconosciuta distinta ed indipendente soggettività d'imposta, concezione questa che largamente si attaglia agli ordinari periodi di vita delle associazioni tra professionisti, sembrerebbe abbastanza logico concludere che, una volta cessata la struttura associativa, i corrispettivi successivamente percepiti dagli ex soci siano da qualificare in termini di corrispettivi al di fuori del campo di applicazione dell'imposta, posto che il loro momento impositivo verrebbe a realizzarsi in un momento in cui è carente la sussistenza del presupposto soggettivo d'imponibilità.

Questa è la soluzione proposta dal professionista istante che sul punto fa consequenziale applicazione degli orientamenti espressi dall'Amministrazione Finanziaria con riguardo al trattamento da riservare ai compensi percepiti dal professionista individuale successivamente alla cessazione della propria attività.

A questa costruzione se ne contrappone un'altra - per altri fini delineata ed utilizzata nella risoluzione n. 382787 del 9 febbraio 1982 della cessata Direzione Generale Tasse e II.II. sugli Affari - che, partendo dalla formulazione letterale dell'art. 5, primo comma del D.P.R. n. 633/72, indivi-

dua pur sempre, nell'esercizio in forma associata di una libera professione, l'ipotesi di un esercizio, da parte di ciascun associato, di una attività di lavoro autonomo.

Sulla base di questa costruzione il caso in esame potrebbe essere risolto nel senso di ricondurre a tassazione anche i corrispettivi percepiti dai singoli associati in virtù dell'assegnazione operata in sede di cessazione dell'associazione, non ravvisandosi, pur nella diversità del modulo operativo prescelto, momenti di discontinuità nell'esercizio di attività di lavoro autonomo da parte di ogni professionista.

A questa soluzione, che, oltre che presentarsi coerente con possibili soluzioni da far valere ai fini reddituali, presenta il pregio di eliminare in radice la praticabilità di comportamenti patologici correlati alla costituzione temporanea di associazioni che prima di percepire e fatturare i corrispettivi vengono sciolte con attribuzione dei crediti ai soci, viene peraltro obiettato che in tal modo i singoli professionisti potrebbero trovarsi nell'evenienza di dover fatturare prestazioni a loro materialmente estranee anche durante l'arco di vita dell'associazione.

Potrebbero poi essere ravvisate discrasie con il regime e l'assetto delle detrazioni dell'imposta sugli acquisti assolta a monte.

Tanto esposto e considerato, sussistendo ragioni di dubbio circa l'inquadramento della fattispecie, si reputa opportuno acquisire sulle questioni rappresentate il parere di codesta Direzione.

*Il Direttore Regionale f.f.
(dott.ssa Germana Cavina)*

N.B. - Si precisa che la nota sopra riportata è stata trasmessa alla Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario al fine di acquisirne il parere.

Le considerazioni in essa contenute e le possibili soluzioni prospettate sono state espresse in relazione al quesito di un professionista che, nel proporre il caso di una associazione professionale ormai estinta, chiedeva quale trattamento tributario, ai fini delle imposte dirette e iva, fosse applicabile alle somme percepite dagli ex soci, divenuti nel frattempo professionisti individuali, relative a crediti pregressi dell'associazione, certi nell'esistenza, ma incerti nel grado di realizzo, e ad

essi "trasferiti" in sede di scioglimento del vincolo associativo.

A giudizio dell'istante la percezione delle predette somme da parte degli ex soci potrebbe configurare, agli effetti dell'imposizione diretta, reddito di lavoro autonomo assoggettato a tassazione separata ai sensi dell'art. 16, lett. 1), del TUIR, in virtù del richiamo espresso all'art. 5, lett. c), applicabile anche alle associazioni professionali.

Con riguardo ai profili attinenti l'applicazione dell'Iva, il professionista ritiene, invece, che l'imposizione stessa dovrebbe essere esclusa per mancanza dei presupposti soggettivi ed oggettivi di imponibilità.

3 Assoggettabilità a tassazione del residuo attivo della liquidazione coatta amministrativa della Cooperativa Agricola Pieve s.r.l.

Con la nota che si riscontra, qui pervenuta in data 28 agosto u. s., codesto Ufficio ha chiesto il parere della scrivente su una questione posta dallo Studio di Bologna concernente la tassabilità del residuo attivo scaturente dalla liquidazione coatta amministrativa della Cooperativa Agricola a responsabilità limitata. In data 7 settembre lo Studio ha fatto qui pervenire lo statuto della cooperativa in oggetto.

Più precisamente, la questione prospettata riguarda il residuo attivo (ammontante a circa L.850/900 milioni), che scaturirà dalle operazioni di chiusura della procedura ormai in via di esaurimento e che dovrà essere devoluto ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della Cooperazione secondo quanto disposto dall'art.11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n.59.

In particolare, il professionista, nominato commissario giudiziale, chiede, per poter svolgere con correttezza tutti gli adempimenti fiscali, se tale residuo attivo debba essere assoggettato a tassazione ai sensi dell'art.125, comma 2 del TUIR. A suo parere, tale residuo, essendo devoluto a fini mutualistici, non dovrebbe essere assoggettato ad alcuna imposta. E ciò per l'evidente analogia con l'esenzione da ogni imposta disposta dall'art.12 della legge 904/77 per i redditi delle cooperative destinati a riserva indivisibile: per cui, in base a questa norma, se

successivamente all'accantonamento a riserva, la cooperativa decidesse di devolvere la riserva stessa a fini mutualistici, non sarebbe gravata da alcuna imposta.

Il professionista ha fatto altresì presente che lo statuto della cooperativa, iscritta al Registro Prefettizio tenuto presso la Prefettura di Bologna, prevede:

- che gli utili di esercizio, salvo la distribuzione ai soci di un dividendo non superiore alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale sociale versato, siano devoluti ai fondi di riserva o a fini mutualistici e riporta altresì il divieto di distribuzione delle riserve durante la vita della società (art.25);

- che, nel caso di scioglimento della società, l'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale effettivamente versato ed i dividendi eventualmente maturati, sia devoluto a fini di pubblica utilità, dei quali è competente a giudicare l'Amministrazione finanziaria (art.28);

- che le clausole mutualistiche di cui agli artt.25 e 28 dello statuto sociale siano inderogabili e debbano essere di fatto osservate (art.30).

Infine il professionista ha fatto presente che la società ha sempre ottemperato a tutte le norme di legge, mantenendo quindi il possesso di tutti i requisiti mutualistici.

Codesto Ufficio, pur riconoscendo che le cause dello statuto della cooperativa appaiono conformi alle condizioni richieste dall'art.26, lettere a), b) e c) del D.L.C.P.S. n.1577 del 1947, ha espresso invece parere favorevole alla tassazione del residuo attivo per le seguenti considerazioni:

- il dettato dell'art.12 della legge 16 dicembre 1977, n.904, va riferito all'esercizio ordinario delle cooperative con destinazione degli utili a riserve indivisibili;

- solo tali somme, purchè non distribuite ai soci sotto qualsiasi forma, non concorrono a formare il reddito imponibile sia in vita dell'ente sia all'atto dello scioglimento;

- l'esercizio compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione coatta amministrativa è da considerarsi straordinario e la determinazione del reddito viene sottratta alla ordinaria disciplina giuridica.

Al riguardo, si espongono le seguenti considerazioni.

In materia di imposte dirette, le società cooperative ed i loro consorzi sono ammessi alle agevolazioni fiscali

previste dal Titolo III del DPR 29 settembre 1973, n.601 e dell'art.12 della legge 16 dicembre 1977, n.904, nel rispetto dei requisiti generali indicati nell'art.14, comma 1 del suddetto decreto (norma richiamata dall'art.12 della legge 904/77), oltre che dei requisiti specifici prescritti dalle singole norme agevolative. Tra i requisiti generali rientrano il rispetto dei principi di mutualità previsti dalle leggi dello stato e l'iscrizione nei registri prefettizi e nello schedario generale della cooperazione.

Inoltre il comma 2 del suddetto art. 14 stabilisce che i requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti delle cooperative sono "espressamente ed inderogabilmente" previste le clausole indicate nell'art. 26 del D.L.C.P.S. n. 1577 del 1947, secondo il quale "agli effetti tributari" si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole:

a) divieto di distribuzione dei dividendi superiore alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato;

b) divieto di distribuzione delle riserve fra soci durante la vita sociale;

c) devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale versato ed i dividendi maturati, a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

Il comma 2 del citato art. 14, inoltre, dispone che, ai fini del riconoscimento del regime agevolativo, le suddette condizioni formali devono "in fatto" essere osservate nel periodo di imposta e nei 5 precedenti, ovvero nel minore periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti.

Come ampiamente chiarito nella circolare 22 novembre 1988, n. 28/11/1330, della soppressa Direzione Generale Imposte Dirette, Div. XI, dalle citate disposizioni tributarie si desume che le condizioni per il riconoscimento del regime agevolativo alle società cooperative presumono una nozione di mutualità autonoma (rispetto a quella, piuttosto vaga, del codice civile e delle altre leggi non tributarie), nella quale acquista rilievo decisivo non solo l'inserimento formale delle clausole statutarie richieste dal D.L.P.C.S. n. 1577 ma anche il loro sostanziale rispetto.

In altri termini, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni previste dal

titolo III del D.P.R. n. 601 e dall'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, occorre il concorso del dato formale, costituito dalle espresse prescrizioni statutarie, con quello sostanziale, costituito dall'osservanza in concreto delle prescrizioni medesime.

Rispetto all'originaria formulazione, le clausole sopra riportate sono state modificate in due punti, e cioè le lettere a) e c).

Per il primo punto, l'art. 17 della legge 19 marzo 1983, n. 72, ha elevato il limite di remunerazione stabilito nella lettera a) del D.L.P.C.S. n. 1577, nella misura del tasso di interesse dei buoni fruttiferi postali aumentato di 2,5 punti.

Per il secondo punto, che in questa sede rileva in modo particolare, l'art.11, comma 5 della legge 31 gennaio 1992, n.59 ha sostituito la precedente generica devoluzione del patrimonio, in caso di scioglimento della società, a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico con la destinazione a favore dei fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Destinazione che è obbligatoria non solo perché lo impone la lettera della norma ("Deve inoltre essere devoluto ai fondi di cui al comma 1 il patrimonio residuo delle cooperative in liquidazione...") ma anche perché altrimenti si perdono le agevolazioni fiscali in quanto il comma 10 del richiamato art.11 prevede espressamente che "Le società cooperative e i loro consorzi che non ottemperano alle disposizioni del presente articolo decadono dai benefici fiscali e di altra natura concessi ai sensi della normativa vigente".

E' quindi evidente che destinare ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione il residuo attivo proveniente dalla liquidazione coatta amministrativa della cooperativa in oggetto, così come prospettato dal professionista istante, non è attività estranea allo spirito mutualistico, ma significa rispetto pieno e sostanziale della clausola mutualistica in questione, e quindi diritto a godere dei benefici fiscali.

Tra questi rientra certamente quello di cui all'art.12 della legge 904/77, che prevede appunto che non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma sia durante la vita dell'ente che

all'atto del suo scioglimento.

Ma vi rientrano anche le somme (residuo attivo) che emergono dalla procedura e che vengono destinate ai fondi mutualistici.

Se infatti il reddito d'impresa relativo al periodo tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto della cooperativa all'inizio del procedimento (come appunto dispone l'art.125, comma 2 del TUIR), destinare ai fondi mutualistici tali somme (non quindi per distribuirle ai soci) fa venire meno uno dei due parametri e di conseguenza non può

emergere alcun reddito imponibile. E tale destinazione, come si è visto, non è volontaria ma obbligatoria, se si vogliono, beninteso, mantenere i benefici fiscali, proprio perchè conforme ed essenziale allo spirito mutualistico.

Non è infine inutile rammentare che l'Amministrazione ha ammesso l'equiparabilità alle riserve indivisibili (e quindi allo stesso regime agevolativo) di fondi che riserve in senso proprio non sono – in quanto costituiti con accantonamenti imputati direttamente al conto economico, prima dell'accertamento degli utili - purchè anch'essi indivisibili e indisponibili per i soci e

destinati a scopi di pubblica utilità allo scioglimento della società (circolare n.28 del 22 novembre 1988 già citata).

Per le considerazioni esposte, si ritiene che le somme costituenti il residuo attivo emergente dalla procedura e destinate ai fondi mutualistici non costituiscano reddito imponibile ai sensi dell'art.125, comma 2 del TUIR.

Codesto Ufficio provvederà a informare con sollecitudine il professionista istante del contenuto della presente nota.

*Il Direttore Regionale
(dott. Giorgio Pirani)*

SECONDO CONVEGNO NAZIONALE DI STUDI SULLE PROCEDURE CONCORSUALI - BOLOGNA 27-28 OTTOBRE 2000

a cura di RICCARDO ROVERONI - DOTTORE COMMERCIALISTA

L'ANGOLO DEL TRIBUNALE

Più di ottocento persone, tra professionisti, magistrati, docenti universitari e rappresentanti dei settori bancario ed assicurativo, hanno raccolto l'invito di Massimo Ferro a partecipare ai lavori del Secondo Convegno Nazionale di Studi sulle Procedure Concorsuali, tenutosi a Bologna nei giorni 27 e 28 ottobre scorsi.

Che il Convegno, con al centro "Le responsabilità nel fallimento societario", potesse avere, su operatori, a vario titolo, del diritto, un forte impatto, lo facevano prevedere, da un lato, la composita squadra dei relatori, capace di offrire stimoli fecondi e punti di vista tradizionalmente trascurati, nell'ambito di convegni giuridici, in particolare quello aziendalistico e quello penale, dall'altro, gli argomenti (non casualmente) scelti dal Coordinatore scientifico del Convegno per coprire, tanto aspetti eminentemente processualistici (presupposti dell'azione di responsabilità del Curatore, anticipazione cautelare, azione nel processo penale, determinazione del danno risarcibile), quanto aspetti della pratica bancaria ed assicurativa (istruttoria bancaria, scelte dell'operatore bancario, comportamento dell'assicurazione, in occasione di richiesta di indennizzo di sinistro), fino a specifiche tipologie di responsabilità (quelle del professionista chiamato al risanamento di impresa o al controllo in funzione di sindaco, quelle dell'amministratore

di fatto e dell'amministratore parte di organo collegiale).

Ma non è certo solo per i contenuti espressi, in più circostanze anche in chiave dialettica e problematica (valga, per tutte, la relazione propositiva di Massimo Franzoni sulla chiamata in garanzia dell'assicurazione), che l'appuntamento di studio bolognese sarà ricordato.

Del Secondo Convegno Nazionale di Bologna, pure, rimarranno le tante occasioni di riflessione individuali, che l'imponente presenza di personalità del mondo del diritto ha, a molti, offerto, anche a margine dei lavori. Oltre, naturalmente, al peso (anche fisico) del corposo materiale di consultazione offerto e (culturale) degli Atti, che saranno pubblicati in tiratura riservata ai partecipanti al Convegno.

E se il Convegno di Studi, che ha visto riuniti, così massicciamente, operatori del diritto italiano di estrazione ed applicazione, oltre che di provenienza geografica, le più diverse, è da considerarsi, a pieno titolo, evento, in sé, straordinario, è pur vero che esso si distingue anche per le sue prospettive, essendo riuscito ad imporsi, fin da questa seconda edizione, come appuntamento fisso e irrinunciabile (pur con frequenza biennale), nelle agende di così tanti operatori del diritto.

Bologna – è vero – è città che favorisce il successo di una manifestazione

e chiama a raccolta.

Ma sono state le occasioni di relazione, studiate dal Comitato organizzatore e accuratamente realizzate dalla Segreteria del Convegno, a dare concretezza al successo. Come pure alcuni dettagli, non sfuggiti ai più (dalla scelta del contenitore – il funzionale, moderno Teatro delle Celebrazioni – al suggestivo allestimento del palco, fino all'ottima colazione di lavoro), e, in ultima analisi, la (complessa) macchina organizzativa guidata da Noema s.r.l. – operativa, tra l'altro, sulle trasferte di centinaia di convegnisti non bolognesi e, per due giorni, sulle necessità di una vera e propria popolazione – molto apprezzata per il risultato finale raggiunto: un buon ordine nei lavori.

E del successo del Convegno, nel suo complesso, ha, per certo, goduto l'immagine dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna e del Collegio dei Ragionieri Commercialisti di Bologna, che del Convegno sono stati promotori.

La strada è dunque aperta. Arrivederci, nel 2002.

Nei prossimi numeri de "Il Torresino" pubblicheremo sintesi degli interventi dei relatori.

PARTECIPAZIONI RICEVUTE PER EFFETTO DI OPERAZIONI DI FUSIONE O DI SCISSIONE. CESSIONE DA PARTE DELLA SOCIETÀ RISULTANTE DALLA FUSIONE, DELL'INCORPORANTE O DELLA BENEFICIARIA. CORRETTA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA.

a cura di VITTORIO MELCHIONDA - DOTTORE COMMERCIALISTA

L'APPROFONDIMENTO

Alcune delle recenti disposizioni introdotte dalla L. n. 342/00 (Collegato alla Legge Finanziaria per il 2000) in materia di trattamento fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale mi offrono lo spunto per rivisitare un mio precedente intervento¹, rafforzando le conclusioni cui ero giunto.

In buona sostanza, mi riferisco alla possibilità di estendere anche ai soggetti interessati da operazioni di fusione e di scissione i principi indicati dal quarto comma dell'art. 6 della L. n. 342/00, con cui si prevede che le "aziende acquistate in dipendenza di conferimenti effettuati ai sensi dell'art. 4, comma 1 del [D.Lgs. n. 358/97 ...] si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 544/92, in regime di neutralità fiscale si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni date in cambio". Tale disposizione ha la espressa finalità di salvaguardare la neutralità fiscale delle operazioni in essa richiamate evitando che per effetto delle stesse il contribuente si trovi a perdere le opportunità fiscali collegate a determinate posizioni soggettive che invece

avrebbe potuto pienamente sfruttare in assenza di tali operazioni.

In tale situazione ci si deve chiedere se la società che nasce per effetto di una fusione o di una scissione beneficia delle stesse opportunità che avrebbero avuto le società fuse, le incorporate o la scissa.

In altri termini: in caso di fusione o di scissione, le posizioni giuridiche soggettive, relative alle partecipazioni, delle società fuse, delle incorporate o della scissa si trasferiscono anche alla società risultante dalla fusione, alla incorporante o alla beneficiaria che le ha ricevute, consentendo in caso di immediata cessione la possibilità di applicare i benefici fiscali spettanti alle società originarie prima delle operazioni di riorganizzazione.

Si fa riferimento, ad esempio, alla rateizzazione ex art. 54, comma 4 del TUIR della plusvalenza da cessione di partecipazioni iscritte per più di tre esercizi consecutivi tra le immobilizzazioni finanziarie; oppure all'applicabilità del regime dell'imposta sostitutiva del 19% previsto dall'art. 1, comma 3 del D.Lgs. n. 358/97 per la cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento ex art. art. 2359 del c.c. iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci.

Escludendo l'automatico trasferimento delle posizioni giuridiche

delle società fuse, delle incorporate o della scissa, si dovrebbe infatti attendere che nuovamente si realizzino i presupposti per l'applicazione di agevolazioni che, senza la fusione o la scissione, sarebbero state invece immediatamente utilizzabili - senza alcun problema - da parte delle società fuse, incorporate o dalla scissa.

Tale considerazione è oggi confermata dalle disposizioni contenute nel citato art. 6, comma 4 della L. n. 342/00 in materia di conferimenti in regime di neutralità ex art. 4, comma 1 del D.Lgs. n. 358/97 e di operazioni di conferimenti, fusioni, scissioni e scambi di partecipazioni intracomunitari².

In caso contrario, si determinerebbe una palese violazione del principio di neutralità fiscale cui sono ispirati gli istituti della fusione e della scissione.

Nel sottolineare che l'importanza e la delicatezza della materia meritano una presa di posizione ufficiale da parte del Ministero delle Finanze, è opinione di chi scrive che i principi dell'ordinamento giuridico non impediscono il trasferimento di tali posizioni soggettive in capo alle società risultanti dalla fusione, alle incorporanti ovvero alle beneficiarie.

La tesi esposta si fonda innanzitutto sulla natura giuridica della fu-

¹ Si rinvia a V. MELCHIONDA, *Fusioni e Scissioni. Cessione di partecipazioni e problemi di determinazione del reddito d'impresa*, in *Contabilità, Finanza e Controllo*, n. 4/00, pp. 366 ss.

² La norma potrebbe non aver considerato una previsione diretta per le fusioni e le scissioni nazionali in quanto il trasferimento "automatico" delle posizioni soggettive legate alle voci del bilancio sarebbe una diretta conseguenza della natura giuridica di queste operazioni.

sione e della scissione e, come detto, trova una conferma nella disposizione recentemente introdotta dal collegato alla finanziaria per il 2000.

Per quanto attiene al primo aspetto, la dottrina più accreditata, ed oggi prevalente, inquadra fusioni e scissioni tra le vicende modificative dell'atto costitutivo delle società partecipanti all'operazione.

Tale natura giuridica, pertanto, non pregiudica né tanto meno ostacola, ma al contrario favorisce la tesi secondo cui le nuove realtà derivanti dalla fusione o dalla scissione ricevono inalterate le posizioni giuridiche riferite alle partecipazioni. Infatti, non si verifica alcun trasferimento in senso giuridico, tanto che ai fini fiscali non vi è né realizzo di plusvalenze o minusvalenze né presupposto per l'applicazione delle imposte indirette sui trasferimenti di beni.

Se, allora, queste operazioni rappresentano solo modificazioni dell'atto costitutivo attraverso le quali l'originaria entità continua la propria attività imprenditoriale, dandosi solo una diversa organizzazione aziendale, non è ragionevole affermare che la nuova realtà non possa subentrare nei diritti che spettavano a quella originaria, atteso che appunto non si è in presenza di un trasferimento dei beni.

Il passo successivo è quello di verificare se, invece, esistono disposizioni tributarie o loro interpretazioni in grado di alterare o modificare la linearità del principio appena esposto. A tal riguardo è opportuno sottolineare, anche per confortare subito chi legge, che l'esame degli artt. 123 e 123-bis del TUIR porta ad affermare senza alcun dubbio che le posizioni giuridiche soggettive relative alle partecipazioni si trasferiscono completamente in capo alla nuova organizzazione risultante dalla fusione o dalla scissione.

Per quanto riguarda la fusione, il comma 3 dell'art. 123 del TUIR prevede, come regola generale, la "riunificazione" delle posizioni giuridiche soggettive in capo alla nuova realtà risultante dalla fusione³. Con specifico riguardo alle posizioni giuridiche soggettive connesse a voci di bilancio, l'applicazione pratica di questo principio è ispirata alla regola della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, in ossequio al generale postulato di neutralità della fusione: il passaggio dei beni alle nuove realtà organizzative, essendo fiscalmente neutro, non può modificare i valori fiscali esistenti. Si tratta di una conseguenza logica, perché nella fusione non si ha alcun trasferimento giuridico dei beni.

Così, esemplificando, per il calcolo degli ammortamenti, l'incorporante non inizia un nuovo processo, ma si limita soltanto a proseguire quello posto in essere dalle incorporate, poiché l'esercizio successivo all'operazione "*non può considerarsi come primo esercizio, in quanto la società incorporante o risultante dalla fusione non è altra rispetto a quella incorporata o fusa*"⁴.

Un altro esempio dell'applicazione pratica del principio di continuità dei valori è individuabile nel trattamento delle rimanenze di merci o di titoli presenti nel bilancio delle società incorporate ante fusione, le quali affluiranno nella società risultante dalla fusione o nell'incorporante mantenendo gli stessi valori, con la specifica esclusione che tali beni possano essere considerati come acquisti del periodo.

Si sottolinea inoltre che il principio di continuità non riguarda soltanto i valori fiscalmente riconosciuti: esso si estende anche alle eventuali stratificazioni LIFO appartenenti alle società incorporate o fuse, che infatti dovranno essere

ricostruite nella società incorporante o risultante dalla fusione⁵.

Ed è proprio il trattamento fiscale delle rimanenze di merci e di titoli che è decisivo per affermare che tutte le posizioni giuridiche riferibili alle voci presenti nei bilanci delle società incorporate o fuse vengono automaticamente trasferite alla società incorporante o risultante dalla fusione.

Infatti, se le rimanenze conservano inalterate le caratteristiche (valore ed anno di formazione) che avevano nelle società incorporate o fuse, prescindendo dal fatto che non siano mai state presenti nei bilanci degli esercizi precedenti, allora è possibile affermare che una partecipazione iscritta come immobilizzazione finanziaria nel bilancio dell'incorporata o della società fusa mantenga tale caratteristica anche successivamente alla fusione in quello della società risultante dalla fusione o dell'incorporante. E, quindi, queste ultime, nell'esercizio di realizzo della plusvalenza da cessione, potranno applicare le agevolazioni fiscali di cui all'art. 54, comma 4 del TUIR o quelle dell'art. 1, comma 3 del D.Lgs. n. 358/97 facendo riferimento per la verifica del requisito dell'anzianità d'iscrizione ai bilanci degli esercizi precedenti delle società incorporate o fuse: la plusvalenza potrà essere rateizzata ovvero assoggettata al regime dell'imposta sostitutiva se la partecipazione ceduta risultava iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie nei bilanci della società incorporata o fusa degli ultimi tre esercizi antecedenti alla effettuazione dell'operazione.

Esistono anche altre disposizioni tributarie che contribuiscono ad avvalorare questa tesi.

Ad esempio, la fusione o la scissione non costituiscono neppure eventi interruttivi del possesso della

³ L'art. 123, comma 3 del TUIR stabilisce infatti che la società risultante dalla fusione (fusione propriamente detta) ovvero l'incorporante (fusione per incorporazione) "*dalla data in cui ha effetto la fusione [...] subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate*".

⁴ Cfr. G. GELOSA - M. INSALACO, *Fusioni e scissioni di società. Profili civilistici e fiscali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 221.

⁵ Si tratta di una espressa precisazione dall'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione Ministeriale del 2 aprile 1975 n. 2/033.

partecipazione, richiesto ai fini dell'applicazione delle norme in materia di rapporti tra società madri e società figlie comunitarie (c.d. regime "madre-figlia"), così che la nuova organizzazione somma al proprio periodo di possesso quello delle società incorporate o fuse ⁶.

Parimenti, ai fini della Dual Income Tax la società incorporante o risultante dalla fusione fruisce degli incrementi patrimoniali accumulati negli esercizi precedenti dalle società incorporate o fuse ⁷, con l'unica condizione che venga rispettato il generico limite del patrimonio netto. Questo - giova sottolineare - è un altro caso in cui anche se contabilmente gli incrementi non risultano, in tutto o in parte ⁸, nello Stato patrimoniale della società incorporante o risultante dalla fusione la posizione giuridica soggettiva spettante alle originarie società si trasferisce in capo alla nuova organizzazione derivante dall'operazione straordinaria.

Come affermato, il ragionamento esposto potrebbe trovare una conferma proprio nel principio introdotto dall'art. 6, comma 4 della L. n. 142/00.

La disposizione, in caso di conferimento neutrale ai sensi dell'art. 4, comma 1 del del D.Lgs. n. 358/97, prevede che l'azienda ricevuta dalla conferitaria mantenga lo stesso grado di anzianità che aveva maturato in capo alla conferente, e che la partecipazione ricevuta da quest'ultima si consideri iscritta come immobilizzazione finanziaria cui erano iscritti i beni relativi all'azienda conferita. La ratio della norma è proprio quella di salvaguardare la neutralità delle operazioni in essa richiamate, che infatti era stata gra-

vemente compromessa⁹ dall'assenza di una simile disposizione.

Pertanto, se appunto il principio recentemente introdotto è diretto a garantire la neutralità dell'operazione, la negazione del passaggio delle medesime posizioni soggettive per le fusioni e le scissioni equivarrebbe ad una illegittima lesione del principio di neutralità che il Testo Unico pone a fondamento di tali operazioni.

Il ragionamento, con le opportune considerazioni vale anche per la beneficiaria in caso di scissione ove sia stata attribuita una partecipazione iscritta nel bilancio della scissa tra le immobilizzazioni finanziarie ¹⁰.

L'art. 123-bis, comma 4 stabilisce che le posizioni giuridiche soggettive della scissa ed i relativi obblighi strumentali siano trasferiti alle società beneficiarie secondo due regole:

in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito (regola generale);

con l'elemento patrimoniale o con l'insieme di elementi patrimoniali cui sono riferite, quando si tratta di posizioni giuridiche connesse, specificamente o per insiemi, agli elementi del patrimonio scisso (regola speciale).

L'anzianità di iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie è disciplinata dalla regola speciale, in quanto posizione giuridica soggettiva connessa ad un singolo elemento del patrimonio scisso: la beneficiaria, di nuova costituzione ovvero già esistente, in caso di immediata cessione della partecipazione ricevuta potrà quindi decidere di rateizzare la tassazione della plusvalenza,

ovvero di assoggettarla ad imposta sostitutiva, a condizione che la partecipazione risultasse iscritta nei bilanci della scissa relativi agli ultimi tre esercizi precedenti tra le immobilizzazioni finanziarie.

Vi è solo una questione da analizzare.

Infatti, il comma 4 dell'art. 123-bis, nel definire le regole di trasferimento delle posizioni giuridiche soggettive della società scissa, sembra però fare un espresso riferimento alle problematiche in esame.

Tale norma precisa che è "compresa quella indicata nell'art. 54, comma 4", inducendo il lettore a concludere che nella scissione tale passaggio sia per così dire "automatico", anzi specificamente previsto e regolato dal legislatore.

In realtà, l'esegesi delle due disposizioni impedisce di costituire questo collegamento immediato: la regolamentazione delle scissioni ai fini delle imposte dirette è infatti antecedente (D.Lgs. n. 543/92) alla modifica dell'art. 54 del TUIR con cui la rateizzazione della plusvalenza è attuabile solo se la partecipazione è iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie nei bilanci dei tre esercizi precedenti quello di realizzo (D.L. n. 416/94). Chi ha scritto l'art. 123-bis, nel fare riferimento al comma 4 dell'art. 54, non potendo certo immaginare quale sarebbe stata la sua futura evoluzione, si è invece limitato a precisare che tra le posizioni soggettive che devono essere trasferite alle beneficiarie è compresa anche la rateizzazione della tassazione delle plusvalenze, eventualmente posta in essere dalla scissa prima dell'operazione.

⁶ Sul punto si veda G. MAISTO, *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società madri" e "società figlie"*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 152-161, M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, Il Sole 24 Ore, 1999, p. 256-260, nonché ASSONIME, circolare n. 63/1994 p. 14.

⁷ Cfr. a tal riguardo la C.M. n. 76/E del 6 marzo 1998.

⁸ Nella fusione per incorporazione totalitaria infatti pur verificandosi l'annullamento totale del patrimonio netto contabile della società incorporata, la società incorporante può ugualmente fruire delle variazioni in aumento accumulate negli esercizi precedenti dall'incorporata, sempre nel limite massimo del proprio patrimonio netto.

⁹ Infatti, senza questa disposizione il soggetto conferente che avesse deciso di cedere la partecipazione ricevuta post conferimento, non avrebbe potuto applicare nessuna norma di agevolazione, mancando il requisito di iscrizione triennale tra le immobilizzazioni finanziarie richiesto dalle varie disposizioni.

¹⁰ Anche la scissione è ispirata al principio di neutralità e di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti.

INDICE COMPLETO ED AGGIORNATO A TUTTO IL N. 3/2000 DEI QUESITI DEL PROTOCOLLO DI INTESA

Sperando di fare cosa gradita ai lettori, pubblichiamo in questo numero, l'indice cronologico completo ed aggiornato a tutto il n. 3/2000 dei quesiti del Protocollo di Intesa.

La redazione provvederà poi ad aggiornarlo periodicamente.

Si ringrazia in particolar modo il dottor Matteo Mele per l'impegno profuso nella sua realizzazione.

n° quesito-rif. Editoriale	rif. Risposta DREER
----------------------------	---------------------

- | | |
|------------------|--|
| 1- set./ott. 95 | Dichiarazione dei redditi - Decorrenza del termine di presentazione della dichiarazione in caso di trasformazione da società di capitali in società di persone - Art. 11 primo comma DPR 29 settembre 1973, n. 600. |
| 2- set./ott. 95 | Imposte sui redditi - Acquisto di beni strumentali da parte di società italiana, utilizzati nell'ambito di una propria stabile organizzazione all'estero - Applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 3 del D.L. 10 giugno 1994 n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994 n. 489. |
| 3 - set./ott. 95 | IVA - Limiti al potere di rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati - Art. 15 del D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 85 del 22 marzo 1995. Richiesta di conferma di interpretazione. |
| 4- nov./dic. 95 | Imposta di Registro - Beni di interesse storico ed artistico ex legge 1089/39: applicabilità del valore tabellare di cui all'art. 52, quarto comma, D.P.R. 131/86 risultante dalla rendita catastale determinata sulla base della minore tra le tariffe d'estimimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale il fabbricato è collocato - Artt. 43 e 51 DPR 26 aprile 1986, n. 131. |
| 5 - gen./feb. 96 | Imposta di successione - Beni e diritti da indicare sull'inventario analitico - Art. 9 D.Lgs 31 ottobre 1990, n. 346. |
| 6 - gen./feb. 96 | IVA - Servizio di gestione tecnico-amministrativa di apparecchiatura di risonanza magnetica. |
| 7 - gen./feb. 96 | IRPEF - Erronea indicazione di richiesta di rimborso in luogo del riporto del credito all'anno successivo - Art. 9 comma 7 DPR 29 settembre 1973, n. 600. |
| 8 - mar./apr. 96 | Imposte sui redditi - Società di persone trasformata in società a responsabilità limitata con effetto del 2 gennaio 1995. Conseguenze in merito alle agevolazioni previste dall'art. 3 del D.L. 10 giugno 1994, n. 331, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 e dall'art. 3, commi da 85 a 90 della legge 28 dicembre 1995, n. 549. |
| 9 - mar./apr. 96 | Imposte sui redditi - Interessi maturati sui crediti di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto di cui è chiesta l'estinzione mediante assegnazione di Titoli di Stato - DL 23 maggio 1994, n. 307, convertito dalla legge 22 luglio 1994, n. 457. |

- 10- mag./giu. 96 Contenzioso tributario - Importi liquidabili in pendenza di giudizio ai sensi dell'art. 56 del T.U. dell'imposta di registro approvato con DPR 26 aprile 1986 n. 131 e dell'art. 40 del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346.
- 11 - mag./giu. 96 IVA - Definizione delle pendenze tributarie ai sensi dell'art. 5, comma 2 del D.L. 26 aprile 1990 n. 90 convertito dalla legge 26 giugno n. 165 e art. 48, 1° comma, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633.
- 12 - mag./giu. 96 Contenzioso tributario - INVIM straordinaria: ammissibilità della liquidazione degli interessi moratori calcolati sulla maggior imposta graduale dovuta in pendenza di giudizio, ai sensi dell'art. 40 del d.Lgs 31 ottobre 1990 n. 346.
- 13 - mag./giu. 96 Imposte dirette - Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero. Utili distribuiti da società collegate - Artt. 15, 92 e 96 DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
- 14 - lug./ago. 96 Imposte sui redditi - Detassazione del reddito reinvestito. Computo della media degli investimenti - Art. 3 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.
- 15 - lug./ago. 96 Imposte sui redditi - Trasformazione di società e detassazione del reddito di impresa - DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.
- 16 - lug./ago. 96 Imposte sui redditi - Plusvalenza realizzata dalla trasformazione di società commerciale in società semplice. Trattamento tributario - Art. 54 comma 1, lettera d) DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
- 17 - lug./ago. 96 Imposte sui redditi - Ripartizione della tassazione della plusvalenza realizzata a seguito di cessione di azienda ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
- 18 - lug./ago. 96 I.V.A. - Edilizia. Concessione edilizia non ancora rilasciata dal Comune. Applicabilità, o meno, dell'aliquota agevolata in sede di fatturazione di acconti - Art. 3 comma 131 della legge 28 dicembre 1995, n. 549.
- 19 - set./ott. 96 Imposte sui redditi. - Convenzione Italia-Stati Uniti. Applicabilità della ritenuta ex articolo 25, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, su somme erogate da soggetto italiano a società americana senza stabile organizzazione in Italia. Fattispecie.
- 20 - set./ott. 96 Imposte sui redditi - Reddito d'impresa. Affitto d'azienda ed ammortamento dei beni aziendali da parte dell'affittuario: trattamento fiscale dell'eventuale differenza tra i valori dei beni fiscalmente riconosciuti, trasferiti al momento dell'inizio del contratto di affitto, ed il valore dei beni (comprensivo dell'eventuale conguaglio ex art. 2561, c. 4, del c.c.) ritrasferiti dall'affittuario al concedente alla cessazione del rapporto - Art. 67 comma 9 e art. 68 comma 4 DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
- 21 - set./ott. 96 IVA. Cessione di area cortiliva pertinenziale di fabbricato avente i requisiti richiesti dalla legge 2 luglio 1949, n. 408. Aliquota applicabile - Art. 127-undecies della Tab. A, terza parte, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.
- 22 - set./ott. 96 Imposte sui redditi - Determinazione del volume degli investimenti nel quinquennio precedente l'agevolazione sulla detassazione del reddito reinvestito - Art. 3 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357.
- 23 - nov./dic. 96 Imposte sui redditi - Reddito di impresa prodotto da Agente di commercio. Costi relativi ad autoveicolo a benzina di cilindrata superiore a 2000 c.c. - Art. 67 comma 8-bis DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

- 24 - nov./dic. 96 Imposta di registro - Recesso del socio da società in nome collettivo. Trattamento tributario - Art. 4, lettera d), numero 2 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131.
- 25 - nov./dic. 96 IVA - Esportazioni. Mancanza di prova. Sanzioni applicabili - ART. 8, lett. a), del DPR 26 ottobre 1973, n. 633.
- 26 - gen./feb. 97 Imposte sui redditi. Perdite di società in accomandita semplice - Deducibilità da parte del socio accomandatario, Art. 8, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
- 27 - gen./feb. 97 IVA - IVA a rimborso, richiesta di fidejussioni da parte dell'Ufficio IVA. Artt. 30 e 38 bis D.P.R. 633/72.
- 28 - mag./giu. 97 Imposte dirette - Perdita originariamente dichiarata, rettificata dall'Amministrazione finanziaria, computata in diminuzione del reddito complessivo di un successivo periodo d'imposta - Dichiarazione integrativa ex. art. 9, 8° c., D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
- 29 - mag./giu. 97 Imposte dirette - Importi iscritti a ruolo a titolo di condono ai sensi dell'art. 14 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154 - Compensazione con le somme già versate per importi iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.
- 30 - lug./ago. 97 IVA - Modalità di fatturazione di prestazioni mediche rese alla persona e spettanza dell'esenzione prevista dall'art. 10, p. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 da una società di capitali attraverso personale medico appartenente ad una diversa società di capitali.
- 31 - mag./giu. 97 Imposte dirette - Alienazione di beni destinati al fondo patrimoniale ex art. 167 e seguenti c.c. - Art. 81 T.U. 22 dicembre 1986, n. 917.
- 32 - set./ott. 97 Imposte dirette - Ravvedimento operoso - Minor perdita - Variazioni in diminuzione - Art. 9, ultimo comma D.P.R. 600/73.
- 33 - set./ott. 97 Imposte dirette - contratto di locazione relativo a locali ad uso commerciale - risoluzione anticipata - compensi per anticipato rilascio corrisposti da un terzo - deducibilità - Art. 74 comma 3 e 75 comma 4 DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
- 34 - gen./feb. 98 IVA - Indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di fabbricati a destinazione abitativa - Art. 10, comma 4, lett. d, del decreto legge 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425.
- 35 - gen./feb. 98 IVA - Operazioni esenti. Emissione di fatture con addebito d'imposta. - Art. 21, comma 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.
- 36 - mar./apr. 98 IVA - Attività di produzione di protesi dentarie da parte di Società di capitali - Art. 10 n. 18 DPR 26 ottobre 1972 n. 633 - Tab. A allegata al DPR 633/72, punti 30)-33).
- 37 - mar./apr. 98 IRPEF/ILOR - Accertamento sintetico ex art. 38, comma 4, DPR 600/73 - Applicazione retroattiva degli indici di capacità contributiva di cui ai DD.MM. 10.9.92 e 19.11.92.
- 38 - mag./giu. 98 Imposta sostitutiva sui capital gains - Costo fiscalmente riconosciuto in caso di cessione di partecipazioni con incasso rateizzato del corrispettivo - Legge 25 marzo 1991, n. 102.

- 39 - mag./giu. 98 Scritture contabili - Conservazione delle fatture emesse su supporti ottici - Art. 2 comma 15 legge 24 dicembre 1993, n. 537.
- 40,1 - set./ott. 98 IVA - Assoggettabilità di somme erogate a fronte di prestazioni di servizio rese in forma sperimentale e gratuita - Art. 2, 3° comma, ed art. 3, 1° comma, DPR 26 ottobre 1972 n. 633.
- 40,2 - gen./feb. 99 IRPEF - Procedura di liquidazione volontaria di una società di persone compresa in tre esercizi - Conguaglio in base a bilancio finale comportante un credito - Dichiarazione dei redditi dei singoli soci, persone fisiche, per i periodi intermedi, a tassazione ordinaria.
- 41,1 - set./ott. 98 IRPEF e ILOR su redditi diversi derivanti da plusvalenza per vendita di terreno edificabile - Art. 81, 1° comma, lett. b) ed art. 82, 2° comma, DPR 22 dicembre 1986 n. 917.
- 41,2 - gen./feb. 99 IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE - Cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo individuale e di coniuge che non riveste la qualifica di imprenditore. Criteri di tassazione ai fini delle imposte dirette e indirette.
- 42 - mar./apr. 99 IMPOSTE DIRETTE - Trattamento del costo di acquisto di un contratto di leasing immobiliare - Art. 2426, 1° comma, numero 2), codice civile ed art. 74, 3° comma, DPR 22 dicembre 1986 n. 917.
- 43 - mar./apr. 99 IMPOSTE INDIRETTE - IVA - Trattamento tributario applicabile a prestazioni di intermediazione eseguite da soggetti non residenti.
- 44 - mag./giu. 99 IMPOSTE DIRETTE - Prelievo del 20% sui proventi dei depositi in garanzia - Art. 7, commi dal 1° al 4°, D.L. 20 giugno 1996 n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996 n. 425.
- 45 - mag./giu. 99 IMPOSTE INDIRETTE - IVA - Trattamento tributario applicabile alla cessione gratuita di attrezzature sanitarie a favore di Aziende U.S.L.
- 46 - set./ott. 99 IMPOSTE DIRETTE - Imprese operanti nel settore delle cave. Costi di chiusura delle cave. Correlazione costi-ricavi - Art. 75 DPR 22 dicembre 1986 n. 917.
- 47 - set./ott. 99 IVA - Esigibilità dell'imposta relativa ad operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti ivi indicati in caso di cessione del credito, pro soluto e pro solvendo.- Art. 6, 5° comma, DPR 26 ottobre 1972 n. 633.
- 48 - gen./feb. 00 IMPOSTE DIRETTE - Direttiva madre-figlia - Fusione di società francese controllante di una società italiana in altra società francese. Non applicabilità della ritenuta del 27% sui dividendi erogati dalla società italiana ai sensi dell'art. 27-bis DPR 29 settembre 1973 n. 600.
- 49 - gen./feb. 00 IMPOSTE DIRETTE - Impresa posta in liquidazione coatta amministrativa. Tassazione delle plusvalenze rinviate ai sensi dell'art. 54, 4° comma, DPR 22 dicembre 1986 n. 917.
- 50 - mar./apr. 00 IMPOSTE DIRETTE - Spese sostenute per indennità risarcitorie corrisposte, in sede civile, nell'esercizio di arti e professioni. Normativa di riferimento: artt. 49 e 50 DPR 22 dicembre 1986 n. 917 e artt. 2222, 2229 e 2232 codice civile.
- 51 - mag./giu. 00 IVA - Operazioni non soggette all'imposta. Limiti alla detrazione.
- 52 - mag./giu. 00 IMPOSTE DIRETTE - Detrazione d'imposta ai sensi della legge 27 dicembre 1997 n. 449 (41%).

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Consigliere Dott. FRANCESCA BUSCAROLI	Consigliere Dott. MASSIMO MASOTTI	Consigliere Dott. MATTEO TAMBURINI
Vice Presidente Dott. FRANCESCO CORTESI	Consigliere Dott. CARLO CARPANI	Consigliere Dott. ALESSANDRO SACCANI	Consigliere Dott. ALBERTO TATTINI
Segretario Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI	Consigliere Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Consigliere Dott. LUCA SIFO	Consigliere Dott. MARCO ZANZI
Tesoriere Dott. GUIDO PEDRINI	Consigliere Dott. MARZIA LODI	Consigliere Dott. RAFFAELE SUZZI	

Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna

Dott. Matteo Cotroneo <i>Coordinatore</i>	Dott. Gianfilippo Giannetto <i>Vice coordinatore</i>	Dott.ssa Giovanna Alessio Dott. Mario Santoro Sig. Giancarlo Cagnani	Dott.ssa Anita Pezzetti Dott.ssa Emanuela Renzi Dott. Giuseppe Nichil
--	---	--	---

Commissione dei Dottori Commercialisti nominata dal Consiglio dell'Ordine per l'applicazione del Protocollo d'intesa

Dott.ssa Patrizia Arioli Dott.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Claudio Galbucci Dott. Stefano Marchello	Dott. Guido Pedrini Dott. Matteo Tamburini	Dott. Fabio Zambelli
--	---	---	----------------------

Abbiamo pensato di creare una sorta di «LABORATORIO» che ha il compito di studiare e coordinare i nuovi quesiti da sottoporre alla Direzione Regionale delle Entrate

Dott. Vittorio Melchionda <i>Coordinatore Dottori Commercialisti</i>	Dott. Gaetano Salvioi <i>Dottore Commercialista</i>	Prof. Antonio Maticena <i>Professore Ordinario di Tecnica Professionale</i>	Prof. Marco Tieghi <i>Professore Associato di Economia Aziendale</i>
Dott. Emanuele Gnugnoli <i>Dottore Commercialista</i>			

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Alberto Battistini Giorgio Delli	M. Francesca Delli Vittorino Melchionda	Riccardo Roveroni Alessandro Saccani
-------------------------------------	--	---

*segue da pag. 1
Editoriale*

mo, almeno io credo, che se ciò è vero è anche dovuto al fatto che pur con grande sacrificio, a volte abbiamo saputo rinunciare ad una parte delle nostre esigenze in funzione di quelle altrui, anche e soprattutto quando degli altri non condividevamo le idee. La pluralità di pensiero e di opinioni è stata la forza del nostro giornale, quella forza che ci ha consentito di superare le difficoltà di cui parlavo poc' anzi e di procedere numero dopo numero verso il raggiungimento di quell'obiettivo che ci eravamo posti all'inizio della nostra esperienza e per il perseguimento del quale il giornale rappresentava il più idoneo strumento.

Non so dire se quell'obiettivo sia stato del tutto od in parte conseguito. Probabilmente no, o almeno non a livello di pubblica opinione. Ma nel nostro ambito, dove cioè al di là degli schieramenti ideali ed ideologici si sono confrontate le persone in carne ed ossa mi sento di affermare che siano almeno parzialmente cadute alcune di quelle che all'inizio sembravano essere insormontabili barriere culturali.

Se questo è vero allora si può dire che il modello ha funzionato, che l'idea è stata vincente e che soprattutto ad essa debba essere dato un seguito, magari anche in ambiti dimensional-

mente più rilevanti di quello in cui noi ci siamo trovati ad operare.

Non posso e non voglio infine esimersi - poiché avverto realmente e personalmente questa esigenza - dal ringraziare di cuore tutti coloro che in questi anni hanno contribuito alla realizzazione del giornale. In primo luogo certamente il nostro editore, la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, nella persona del suo Presidente Dott. Gianfranco Tomassoli, che ha fortemente voluto e creduto in questo giornale. Poi la Banca Popolare della Emilia Romagna, che si è sempre dimostrata molto sensibile alle esigenze e alle istanze della nostra categoria, sponsorizzando fin dall'inizio e con generosità la nostra avventura. Ancora vorrei ringraziare tutti i componenti presenti e passati del comitato di redazione i quali hanno dedicato il loro tempo alla realizzazione del nostro giornale con passione e sacrificio. Infine ringrazio idealmente tutti coloro che su queste colonne hanno scritto, contribuendo con le loro opinioni a sollecitare il dibattito culturale.

Alla dottoressa Francesca Buscaroli, valente collega ed insigne publicista che dal prossimo numero assumerà la direzione del *Torresino*, cedo volentieri il testimone, certo che la sua opera contribuirà a rendere ancora più interessante e vivace il frutto delle nostre fatiche.

il **Torresino**



**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**



Anno VI n. 4 luglio/agosto 2000
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662/23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b
Associato USPI

Direttore responsabile
Dott. Alessandro Saccani

Comitato di redazione
Dott.ssa M. Cristina Ceserani
Dottore Commercialista
Dott. Matteo Cotroneo

Direzione Reg. delle Entrate E. R.

Dott. Giorgio Delli
Dottore Commercialista

Dott. Matteo Mele
Dottore Commercialista

Dott.ssa Anita Pezzetti
Direzione Reg. delle Entrate E. R.

Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista

Dott.ssa Marta Saccaro
Dottore Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:
sab - tel. 051 461356

via Ca' Ricchi, 1 - 3 S. Lazzaro di Savena (Bo)

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 220392 - Fax 051 238204

E mail: fondazione.dott.comm@libero.it

Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 264612 - Fax 051 230136

N° Verde 800017381

E mail: info@dottcomm.bo.it

Sito: www.dottcomm.bo.it



ARCA



PREVIDENZA

FONDO PENSIONE APERTO

Società di gestione: Arca SGR SpA.

Riservato principalmente ai lavoratori autonomi, è una forma di previdenza complementare nonché un interessante investimento. L'adesione al Fondo Pensione Aperto offre concreti benefici fiscali. Gli interessati possono richiedere informazioni presso gli sportelli della



Banca popolare dell'Emilia Romagna

www.bper.it