



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

a cura di MATTEO COTRONEO - DALLA DIREZIONE REGIONALE

EDITORIALE

La legge 27 luglio 2000, n.212, recante *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente* ha introdotto rilevanti innovazioni in tema di tutela del contribuente.

Le disposizioni in essa contenute, che assurgono a livello di principi generali dell'ordinamento tributario, derogabili solo espressamente e non da leggi speciali, riguardano sia il potere legislativo, sia gli organi preposti alla gestione dei tributi erariali e dei tributi locali. In quest'ultimo caso i principi dovranno essere recepiti negli ordinamenti regionali e negli statuti degli altri enti locali.

Dal punto di vista legislativo le innovazioni investono la chiarezza, la trasparenza e l'efficacia temporale delle norme tributarie.

Con riferimento alla gestione dei tributi va innanzi tutto sottolineato che i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Principio che costituisce, altresì, un obiettivo strategico dell'Amministrazione finanziaria essendo stato inserito nella *Direttiva generale per l'azione amministrativa e per la gestione per l'esercizio 2001*.

In questa ottica, pertanto, vanno interpretate le successive disposizioni dello Statuto rivolte a favorire l'informazione, ad assicurare la conoscenza degli atti, a fornire risposte in tempi certi, a tutelare il contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Allo scopo di rafforzare maggiormente i suddetti principi è stato istituito un nuovo organismo, il *Garante del contribuente*. Si tratta di un organo collegiale costituito da tre componenti, scelti nell'ambito di tre distinte categorie.

Nella prima sono compresi magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, a riposo o in attività; il componente scelto nell'ambito di questa categoria esercita le funzioni di Presidente.

Le altre due sono rappresentate da dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni; da avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati.

Il suddetto Organo, istituito presso tutte le Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate, opera nella massima autonomia. Si attiva su richiesta scritta del contribuente o di altro soggetto interessato, avente ad oggetto disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale, ovvero, più in generale, qualsiasi comportamento che possa incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria.

In questo ambito il Garante può chiedere ai competenti Uffici documenti o chiarimenti e, inoltre, attivare le proce-

SOMMARIO

Editoriale

a cura di Matteo Cotroneo
Il garante del contribuente pag. 1

D'attualità

a cura di Giuseppe Verna
La sentenza della consulta
sull'IRAP apre la via al contenzioso pag. 2

Incontri di studio e convegni pag. 4

Le risposte della Direzione Regionale ai quesiti

Con la gentile collaborazione
della Direzione Regionale
dell'Emilia Romagna pag. 5

L'approfondimento

a cura di Vittorio Melchionda pag. 7

Dalla Fondazione

Corso biennale di preparazione
all'esame di Stato
a cura di Isabella Boselli
e Cristina Romanelli pag. 10

La recensione

a cura di Matteo Mele pag. 11

Il dibattito: opinioni a confronto

L'unificazione delle professioni pag. 12

Dalla Fondazione

Corso sulle procedure concorsuali pag. 14

di autotutela; possibilità, quest'ultima, intesa come invito rivolto all'Ufficio, che rimane sempre l'Organo preposto all'esercizio di tale potere-dovere.

Ma i poteri del Garante non si limitano a questi; vanno ben oltre, includendo quello di accesso presso gli uffici allo scopo di controllare la funzionalità dei servizi erogati al contribuente in materia di assistenza ed informazione e l'agibilità degli spazi destinati al pubblico; quello di richiamo agli uffici al rispetto delle disposizioni in materia di informazione e di garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale; quello di raccomandazione agli uffici in materia di organizzazione dei servizi; quello del richiamo in materia di rispetto dei termini per l'esecuzione dei rimborsi d'imposta.

Inoltre, può segnalare, al fine dell'e-

ventuale avvio del procedimento disciplinare, casi di rilevanza particolare in cui disposizioni normative o comportamenti dell'Amministrazione finanziaria possano recare pregiudizio al contribuente o conseguenze negative nei suoi rapporti con l'amministrazione.

Come si può notare i poteri a disposizione sono abbastanza ampi. Essi sono esercitabili a seguito di segnalazione del contribuente esclusivamente per i casi previsti; non vi rientrano, ad esempio, interpretazioni delle norme e, più in generale, questioni attinenti la consulenza tributaria.

Per il funzionamento occorrerà verificare in che modo questo nuovo Organo si proporrà per esercitare tali poteri.

Va comunque evidenziato che già da tempo, all'interno dell'Amministrazione

finanziaria è in atto un nuovo modo di intendere i rapporti con il contribuente, sia nell'attività dei servizi resi, per esempio attraverso gli Uffici relazioni con il pubblico, nel campo dell'informazione, che nell'attività stessa dei controlli fiscali, improntata ad un maggior dialogo, anche per dare pratica attuazione agli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale e dell'autotutela.

In buona sostanza il clima di sfiducia che caratterizzava, in precedenza, il rapporto fisco-cittadino è già mutato. E nella misura nella quale si svilupperanno una maggiore educazione fiscale dei contribuenti e l'assimilazione dei principi enunciati nello Statuto da parte dell'amministrazione, il compito del Garante dovrebbe essere sempre più limitato.

LA SENTENZA DELLA CONSULTA SULL'IRAP APRE LA VIA AL CONTENZIOSO

a cura di GIUSEPPE VERNA - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

La sentenza della Corte Costituzionale 10 / 21 maggio 2001, n. 156, con la quale sono stati dichiarati infondati una serie di dubbi di costituzionalità dell'IRAP – imposta regionale sulle attività produttive ha catalizzato in queste settimane, e sta ancora catalizzando, l'attenzione degli operatori del diritto, degli operatori economici ma, soprattutto, dei professionisti dottori commercialisti e ragionieri, i quali si trovano a dover rispondere ai quesiti dei loro clienti che, svolgendo un'attività professionale o d'impresa completamente o sostanzialmente priva del requisito dell' "organizzazione autonoma", si chiedono se l'imposta vada, o meno, pagata, se esistono i presupposti per chiedere il rimborso di quella già versata, se infine adire il giudice tributario in seguito al silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione.

Alcuni professionisti, inoltre, si trovano essi stessi nella condizione di operare in maniera esclusivamente personale, in assenza dunque di elementi che possano configurare un'organizzazione autonoma dell'attività professionale. I quesiti dunque si pongono anche nei loro riguardi: ovvero, alla luce della nota affermazione della Corte Costituzionale, secondo cui "nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione ... risulterà mancante il presupposto stesso

dell'imposta ... con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa", può legittimamente essere evitato il versamento? E ancora, per l'imposta già versata, esistono le condizioni per chiedere il rimborso?

Non c'è dubbio che la scelta si prospetta non facile soprattutto se si considera che l'orientamento futuro delle Commissioni tributarie e della Corte di Cassazione non è facilmente prevedibile.

È ampiamente prevedibile invece che le Commissioni tributarie verranno adite in seguito al silenzio-rifiuto o al diniego del rimborso opposto dall'Amministrazione finanziaria, conseguente alla presentazione di un'istanza di rimborso, nella quale il contribuente libero professionista dovrà sinteticamente esporre le motivazioni per le quali ritiene che nei suoi confronti non sussista il presupposto di applicazione dell'imposta, dimostrando in particolare che non esiste organizzazione autonoma o che la stessa è talmente esigua dal punto di vista dei capitali investiti nell'attività, da non poterne configurare, di fatto, né l'esistenza, né l'autonomia.

Si riporta a questo proposito un facsimile dell'istanza di rimborso che il professionista potrà presentare, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, all'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

Spettabile
Agenzia delle entrate
Centro di servizio
delle imposte dirette
ed indirette

.....

raccomandata a.r.

ISTANZA DI RIMBORSO DI VERSAMENTO DIRETTO (IRAP PROFESSIONISTI)

Lo scrivente,
dottore commercialista / ragioniere col-
legiato / avvocato, residente a
....., via
..... cod. fisc.
..... in
.....,

p r e m e t t e

In fatto

In data ha effettuato i
seguenti versamenti diretti di L.,
quale acconto/saldo per il
..... (comprendere i versa-
menti eseguiti dal novembre 1998 ad
oggi) al concessionario della riscossio-
ne di a mezzo
delega bancaria (all. 1).

Non sono decorsi 48 mesi dalla data
del primo versamento.

Lo scrivente esercita la propria attività in via esclusivamente personale, senza avvalersi della collaborazione di dipendenti (*oppure*, avvalendosi unicamente della collaborazione di un lavoratore dipendente addetto alle funzioni di segreteria, oppure praticante che svolge l'apprendistato a norma di legge), e con l'ausilio di beni strumentali del costo storico di L

In diritto

1. L'art. 38, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, stabilisce che il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare istanza di rimborso all'intendente di finanza (ora direzione regionale delle entrate), entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dal versamento, in caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. Secondo l'indirizzo consolidato della Suprema Corte di Cassazione (v. per ultimo sent. sez. I civ., pres. Borrè, rel. Rordorf, 19 dicembre 1996/9 aprile 1997, in *Il fisco*, 1997, p. 4734) l'istanza di rimborso ex art. 38, cit., può utilmente trovare applicazione "in qualsiasi ipotesi di inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", in quanto "è ormai principio acquisito quello secondo il quale il rimedio previsto dal menzionato art. 38 opera in maniera indifferenziata in tutti i casi di ripetibilità del pagamento, a partire dal mero errore materiale sino all'ipotesi dell'inesistenza dell'applicazione, tanto se l'errore si riferisca al versamento come tale, quanto in caso di errore sull'*an* o sul *quantum* del tributo."

Con l'art. 40, co. 1, lett. b), D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, i rimborsi d'imposta effettuati dalle ex-intendenze di finanza a seguito di istanze dei contribuenti incorsi in errori materiali e duplicazioni (versamenti non suffragati dall'esistenza dell'obbligazione tributaria), oppure a seguito di proposta degli uffici delle imposte dirette (e perciò tutti i rimborsi ex artt. 38, 39 e 41, D.P.R. 602/73), sono di competenza dei centri di servizio delle imposte dirette ed indirette.

2. La Corte Costituzionale nella recente sentenza 10/21 maggio 2001, n. 156, partendo dal presupposto che l'IRAP è un'imposta reale che si applica sul "valore aggiunto" scaturente da un'attività autonomamente organizzata, e che dunque in presenza di tale elemento non ha alcuna rilevanza la natura professionale

o imprenditoriale del reddito prodotto dal soggetto passivo, ha tuttavia precisato che "*mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo ... nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di capitali o lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione ... risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'imposta ... con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa*".

3. Trattasi di una differenziazione già contenuta nelle disposizioni di cui agli artt. 2 e 3 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'IRAP. Come è noto infatti, presupposto dell'IRAP «è l'esercizio abituale di "*una attività autonomamente organizzata*" (art. 2, D. lgs. cit.) e soggetti passivi irap sono quelli indicati all'art. 3 (sostanzialmente tutti, tranne i titolari di redditi di lavoro autonomo ed assimilato, compresi i collaboratori coordinati e continuativi) a condizione che esercitino un'attività autonomamente organizzata. Recita la norma: "soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2. Pertanto sono soggetti all'imposta.....". La congiunzione "pertanto" rende rigorosamente consequenziale l'applicazione dell'imposta alla presenza del requisito suddetto, in assenza del quale è certo che l'imposta non debba essere applicata.

4. L'organizzazione autonoma, quale presupposto dell'IRAP, si riferisce ad una combinazione di fattori di produzione, capace di produrre autonomamente ricchezza prescindendo dall'attività del titolare, la quale in fattispecie svolgerebbe solo funzioni di coordinamento, controllo ed indirizzo dei fattori medesimi.

In particolare l'elemento dell'*organizzazione* dell'attività economica è insito nel concetto di impresa fornito dall'art. 2082 cod. civ., dal quale si desume che per aversi impresa occorrono le seguenti condizioni: 1) un'attività economica diretta o alla produzione o allo scambio di beni o servizi; 2) che l'attività sia organizzata; 3) che abbia carattere professionale, ovvero di abitudine nell'esercizio.

In particolare potrà dirsi che l'attività è organizzata, quando per esercitarla il

soggetto si avvale di elementi estranei e cioè dell'opera di altre persone (organizzazione personale) e di beni o comunque di capitali.

Richiedendo il requisito dell'organizzazione, il legislatore ha voluto escludere natura di impresa all'attività che si esaurisce in un'opera puramente personale, quale può essere quella del lavoratore autonomo e del professionista in particolare, al quale non può attribuirsi una capacità produttiva "reale" od "oggettiva", rappresentata dall'esistenza di uno studio professionale, slegata dalla capacità contributiva soggettiva del professionista medesimo. E ciò vale a maggior ragione nel caso in cui manchi anche lo studio (si pensi al caso del consulente "itinerante" o del professionista che ricopra esclusivamente cariche sociali quale componente di collegi sindacali).

La caratterizzazione di *autonomia* che l'organizzazione può avere va intesa nel senso che la combinazione dei fattori produttivi utilizzati nell'esercizio dell'attività deve essere capace di produrre il risultato atteso (bene o servizio) in via autonoma dall'imprenditore, il cui compito rimane limitato all'opera di un efficace coordinamento o controllo.

Anche da questo punto di vista il requisito dell'autonomia dell'organizzazione non si attaglia a colui che esercita un'arte o una professione, poiché la professione intellettuale, per quanto da un punto di vista economico dia luogo alla produzione di un servizio, tuttavia non costituisce mai impresa, salvo nel caso in cui rappresenti "*elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa*" (art. 2238, co. 1, cod. civ.), come nel caso di un medico che gestisca una casa di cura. È quanto si desume dall'art. 2238, co. 2, cod. civ., a norma del quale all'esercente una professione intellettuale (anche se si avvale dell'opera di sostituti o ausiliari) non si applicano le disposizioni relative all'imprenditore.

5. Ne consegue che l'assenza di dipendenti o di collaboratori coordinati e continuativi o la presenza di uno solo di essi, come la presenza di beni strumentali per un valore estremamente ridotto, sono chiaro indice della mancanza di un'organizzazione autonoma dei fattori della produzione, e quindi del presupposto per l'applicazione dell'IRAP.

Tale principio è stato del resto affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria nella circolare 4 giugno 1998, n.

141/E, nella quale, a proposito del presupposto impositivo dell'IRAP, si legge che "l'abitudine e l'esistenza di una autonoma organizzazione costituiscono dunque entrambe elementi caratterizzanti di detto presupposto, cosicché rimarrebbero al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta non solo le attività meramente occasionali, ma anche quelle che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa (individuale), di arti e professioni, non sono tuttavia esercitate mediante una organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato".

6. In fattispecie lo scrivente ha svolto la propria attività professionale in assenza di dipendenti o collaboratori (oppure avvalendosi dell'opera di un solo dipendente/collaboratore, come risulta dalla copia del libro matricola allegata sub 2), mentre ha dedotto ammortamenti per lire nel 1998, per L. nel 1999

e per L. nell'esercizio 2000, come risulta rispettivamente dai righi E..., E... ed E... dei quadri E, mod. Unico/1999, Unico/2000 ed Unico/2001 (all. sub 3, 4 e 5), indice di un modestissimo capitale investito.

7. La presente istanza di rimborso può trovare utile collocazione anche ai fini dell'instaurazione del contenzioso tributario, a norma dell'art. 19, co. 1, lett. g), D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al quale può ricorrersi nel caso di rifiuto espresso o tacito alla restituzione e quando siano decorsi infruttuosamente 90 giorni dalla domanda di restituzione (vedasi l'art. 21, co. 2, D. lgs. cit.). Il contenzioso verrà instaurato nei confronti del competente ufficio delle entrate, in quanto l'art. 10, D. lgs. 546/1992, non ha attribuito a codesto spettabile Centro la rappresentanza in giudizio.

Tutto ciò premesso, a norma dell'art.38, D.P.R. 602/1973, e dell'art. 40, D.P.R. 287/1992,

chiede

il rimborso di L., oltre agli interessi di cui all'art. 44, co. 1, trattandosi di versamento diretto per un ammontare d'imposta non dovuto.

Con osservanza.

Milano,

(.....)

Allegati:

- sub 1 – copia di n. deleghe bancarie attestanti i seguenti versamenti IRAP in acconto e a saldo per gli anni
- sub 2 – copia del libro matricola
- sub 3 – copia del quadro E del mod. Unico/1999;
- sub 4 – copia del quadro E del modello Unico/2000;
- sub 5 – copia del quadro E del modello Unico/2001.

INCONTRI DI STUDIO E CONVEGNI

La Fondazione dei Dottori Commercialisti anche quest'anno ha organizzato un doppio ciclo di incontri di aggiornamento a date prefissate per il prossimo inverno 2001- primavera 2002.

Mentre il programma è in corso di definizione, è già stato predisposto il calendario degli incontri con i relativi relatori, secondo lo schema seguente:

I° CICLO DI AGGIORNAMENTO

Martedì 11 settembre 2001

Dott. Roberto Lugano

Mercoledì 26 settembre 2001

Dott. Giovanni Giunta

Martedì 9 ottobre 2001

Rag. Gian Paolo Tosoni

Lunedì 22 ottobre 2001

Dott. Raffaele Rizzardi

Mercoledì 7 novembre 2001

Dott. Roberto Lunelli

Giovedì 22 novembre 2001

Prof. Ivo Caraccioli – Dott. Ennio Fortuna

Martedì 4 dicembre 2001

Dott. Andrea Vasapolli

Martedì 18 dicembre 2001

Dott. Luca Miele

II° CICLO DI AGGIORNAMENTO

Giovedì 10 gennaio 2002

Dott. Primo Ceppellini

Lunedì 21 gennaio 2002

Dott. Raffaele Rizzardi

Venerdì 8 febbraio 2002

Rag. Gian Paolo Tosoni

Mercoledì 20 febbraio 2002

Dott. Giovanni Giunta

Martedì 5 marzo 2002

Dott. Giuseppe Verna

Giovedì 21 marzo 2002

Prof. Ivo Caraccioli – Dott. Ennio Fortuna

Mercoledì 3 aprile 2002

Dott. Guido Vasapolli

Martedì 16 aprile 2002

Dott. Luca Miele

Per informazioni sulla SEGRETERIA ORGANIZZATIVA si veda pag. 15.

LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

1 **Oggetto: Quesito. BBB spa. Prezzi di trasferimento a società del gruppo non residenti. Istanza di verifica del procedimento di calcolo proposto.**

Con la nota sopra evidenziata il soppresso Ufficio delle Imposte Dirette di PPP ha sottoposto alla scrivente un quesito formulato dalla BBB spa in merito all'adottabilità del metodo del "costo maggiorato" sui prezzi di trasferimento a società del gruppo non residenti.

In particolare, la società istante, premesso che vende prodotti alimentari a società del gruppo non residenti, che a loro volta, con politiche commerciali autonome, li vendono alla propria clientela (esercizi commerciali all'ingrosso e al dettaglio), e che quindi si pone il problema della corretta determinazione del prezzo di trasferimento dei beni ceduti, richiama le disposizioni tributarie vigenti (gli articoli 9, comma 4 e 76, commi 2 e 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n.917) e le possibili soluzioni.

Al riguardo, la società cita i metodi elaborati in proposito dall'OCSE, e recepiti dal Ministero delle Finanze con Circolare del 22 settembre 1980, n.32, per l'individuazione del valore normale:

- a) Metodo del confronto del prezzo con transazioni similari;
- b) Metodo del costo maggiorato con un margine "normale" di profitto;
- c) Metodo del prezzo di rivendita.

Tra questi metodi, la società, per motivi legati alle oggettive difficoltà di fare riferimento a prodotti, processi produttivi e fasi di commercializzazione similari, ritiene inapplicabili i metodi di cui alle lettere a) e c). Il metodo del costo maggiorato, invece, che identifica il valore normale con il costo di produzione aumenta-

to di un margine normale di profitto, consente di pervenire a risultati razionali e adattabili ai diversi prodotti ed alle fasi di produzione/commercializzazione.

Il costo di produzione verrebbe così determinato:

A) Costi variabili di produzione composti da:

- materie prime
- materiali di confezione
- energie
- manodopera diretta di produzione

rilevabili dalla contabilità industriale e calcolati con analitiche distinte base indicanti le quantità assorbite di risorse per unità di prodotto e la loro valorizzazione.

B) Costi fissi di produzione e generali

composti da:

- costi di stabilimento (manodopera fissa, manutenzioni, pulizie, vigilanza ecc.)
- ammortamento
- costi di magazzinaggio
- costi di ricerca e sviluppo
- costi di laboratorio
- spese generali

ed eventuali altri similari, ugualmente rilevabili dalla contabilità industriale, calcolati imputando i costi complessivi alle quantità previste di produzione.

Vengono espressamente esclusi i costi di pubblicità, trasporto, marketing, vendita, promotion in quanto sostenuti dalla società estera acquirente.

Determinato così il costo di produzione, ad esso verrebbe applicata una percentuale di redditività del 10%, considerato che i bilanci consolidati di Gruppo del biennio precedente evidenziano una redditività compresa tra l'8 e il 10%, prima degli oneri finanziari, ed escludendo poste estranee alla gestione caratteristica quali svalutazioni di partecipazioni ed oneri straordinari.

Tale procedimento, secondo la società istante, sarebbe in linea con quanto esposto al riguardo nella Cir-

colare del 22 settembre 1980, n.32, che testualmente afferma: "il margine di utile lordo è determinato moltiplicando il costo di produzione per una percentuale".

In conclusione, la società istante, viste le disposizioni di legge e la Circolare citata, tenuto conto dei rapporti OCSE e della dottrina in materia, chiede la conferma della correttezza del criterio descritto nella determinazione dei prezzi di cessione dei propri prodotti alle società non residenti di gruppo, configurato come segue:

A) costi di produzione

B) costi fissi di produzione e generali

C) maggiorazione del totale (A+B) del 10% a titolo di redditività "normale lorda" media del Gruppo (percentuale da riesaminare in funzione di eventuali future variazioni della redditività stessa).

All'istanza è stato allegato un prospetto esemplificativo di calcolo del costo di un prodotto con il metodo descritto.

Il soppresso Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di PPP, nella nota di trasmissione del quesito alla scrivente, ritiene che il metodo illustrato e proposto dalla società possa essere condiviso, in quanto permette di determinare il valore normale allo stadio di effettiva commercializzazione in cui si trova il prodotto. L'unico problema che scaturirebbe dall'applicazione di tale metodo è la variazione della percentuale di redditività, che al momento viene indicata al 10% e che nel tempo può variare sia in più sia in meno. A tale inconveniente, conclude l'Ufficio, si può però ovviare in quanto è previsto per l'immediato futuro un controllo biennale su soggetti di rilevanti dimensioni, come è appunto la società istante.

Al riguardo si espongono le seguenti considerazioni.

Quando una società residente stabilisce un prezzo come corrispettivo

(c.d. prezzo di trasferimento o transfer price) di beni e servizi ceduti o prestati alle altre società non residenti dell'impresa multinazionale di gruppo, cui essa stessa appartiene, maggiore o minore rispetto al valore di mercato di quei beni e/o servizi, si verifica un correlato aumento (o diminuzione) di ricavi (o spese) che modifica la base imponibile di reddito attribuibile alle società tra cui tali rapporti intercorrono.

Ciò determina la possibilità che, a seguito di una vera e propria pianificazione fiscale tesa a trasferire reddito da un Paese all'altro, il reddito venga imputato alla società del gruppo situata nel Paese con minore incidenza fiscale.

Ogni Stato cerca di contrastare tali fenomeni con disposizioni che presentano, sotto un profilo comparativo, notevoli analogie.

La disciplina dei prezzi di riferimento è stata infatti sviluppata soprattutto dalle organizzazioni internazionali al fine di evitare l'applicazione di criteri differenti per localizzare i redditi, possibile fonte di fenomeni di doppia imposizione: in particolare l'OCSE, con il Rapporto pubblicato nel 1979, ha posto l'accento sulla necessità che nelle operazioni tra soggetti facenti parte del medesimo gruppo siano rispettate le regole del libero mercato e che il valore attribuito a dette operazioni non differisca da quello di libera concorrenza (at arm's length) che si sarebbe pattuito in un rapporto tra soggetti indipendenti.

Più esattamente il Rapporto OCSE 1979 prevede la fondamentale definizione del prezzo di libera concorrenza inteso come "il corrispettivo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per operazioni identiche o similari sul mercato libero" ed indica i metodi per la concreta determinazione dello stesso.

L'Amministrazione finanziaria si è conformata al Rapporto OCSE 1979 con la Circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.32 del 22 settembre 1980, integrata dalla successiva Circolare n.42 del 12 dicembre 1981.

La Circolare n.32 espressamente enuncia l'intento di dare attuazione interna al principio di libera concorrenza stabilito dall'OCSE ed essa ri-

mane tuttora un punto di riferimento essenziale, in particolare in relazione all'applicazione dell'art.76 del TUIR.

La normativa italiana in materia di transfer price è contenuta infatti nell'art.76, commi 2 e 5 del TUIR, che stabilisce il principio della valutazione in base al valore normale dei beni o servizi oggetto dell'operazione intragruppo, e nell'art.9 dello stesso TUIR, che definisce, in via generale, le modalità di determinazione del valore normale.

Per quanto riguarda i metodi elaborati in proposito dall'OCSE, e recepiti, come già detto, dal Ministero delle Finanze con Circolare del 22 settembre 1980, n.32, per l'individuazione del valore normale, essi sono:

- a) metodo del confronto del prezzo;
- b) metodo del costo maggiorato;
- c) metodo del prezzo di rivendita.

Ognuno dei tre metodi presenta pregi e difetti e una migliore adattabilità, rispetto agli altri, a situazioni specifiche: anche se, in assoluto, il metodo migliore, e cui si ricorre per primo, è quello del confronto del prezzo. Tutti e tre i metodi, comunque, sono utili per individuare ragionevolmente il valore normale dei beni o servizi ceduti, cioè il valore di libera concorrenza che sarebbe stato determinato sul mercato tra società indipendenti.

In particolare, e ai fini che qui interessano, il metodo del cost-plus o del costo maggiorato, l'unico utilizzabile nella fattispecie perchè, secondo quanto affermato dalla società, gli altri due metodi non sarebbero applicabili, è basato:

- sui costi di produzione effettivi del cedente
- più una percentuale adeguata a titolo di margine di utile.

Questo margine di utile va ricavato secondo quanto espressamente affermato dalla citata circolare n.32:

"a) comparando il margine di utile della transazione in verifica con quello ricavato dalla stessa impresa in vendite a terzi di prodotti similari sullo stesso mercato e con funzioni identiche a quelle della cessione oggetto di valutazione;

b) in assenza di vendite a terzi il margine di utile sarà uguale a quello ricavato da terzi indipendenti impegnati in vendite similari con uguali funzioni;

c) in assenza di vendite similari tra terzi indipendenti potrà farsi ricorso ad una comparazione delle funzioni esercitate dal produttore con quelle esercitate da terzi".

In sostanza il margine da applicare sarà quello adottato nel libero mercato:

- e ricavato dalla società stessa nelle vendite a terzi di prodotti similari sullo stesso mercato e con funzioni identiche a quelle della cessione oggetto di valutazione (c.d. confronto interno);
- in assenza di vendite a terzi, comparando il margine con quello ricavato da terzi indipendenti impegnati in vendite similari con uguali funzioni (confronto esterno).

Solo in assenza di vendite similari tra terzi indipendenti si farà ricorso ad una comparazione delle funzioni esercitate dal produttore con quelle esercitate da terzi.

Per la valutazione della similarità delle operazioni valgono le stesse regole esposte dalla citata Circolare n.32 con riguardo all'applicazione del metodo del prezzo di rivendita (tipo del prodotto, funzioni esercitate dal produttore, effetto sul prezzo di funzioni particolari, mercato geografico). Inoltre, anche in questo caso è possibile operare degli aggiustamenti sul costo di produzione al fine di annullare eventuali differenze e rendere quindi comparabili la transazione in verifica e quella campione.

Il metodo del costo maggiorato (o del *cost-plus*) prospettato dalla società è quindi inaccettabile nella parte in cui aggiunge ai costi di produzione effettivamente sostenuti non una percentuale pari al "normale" margine di utile, nel senso in precedenza chiarito, bensì una percentuale di redditività del gruppo stesso, che non ha nulla a che vedere con il valore di libera concorrenza che tale metodo, correttamente adottato, deve ragionevolmente individuare.

Codesto Ufficio provvederà a informare con sollecitudine la società istante del contenuto della presente nota.

L'APPROFONDIMENTO

a cura di VITTORIO MELCHIONDA - DOTTORE COMMERCIALISTA

Metodi di determinazione del "transfer price": esame della presa di posizione della Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna

La internazionalizzazione del sistema imprenditoriale italiano porterà gli operatori a dedicare sempre più attenzione alla corretta determinazione dei prezzi di trasferimento per le operazioni *intercompany* con la specifica di far fronte alle esigenze produttive e commerciali, avendo la certezza e la tranquillità di rispettare le disposizioni fiscali vigenti: in buona sostanza, ancora una volta, il punto è (e sarà sempre) quello di avere certezza sulla legittimità delle operazioni poste in essere.

Il caso esaminato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna (la "DRER"), rappresenta una sorta di *ruling* sulle modalità di fissazione del *transfer price* per le operazioni poste in essere da una società italiana nei confronti di società estere appartenenti al medesimo gruppo e si presenta di estremo interesse in quanto si sofferma sulle caratteristiche di uno dei metodi più noti e diffusi: il *cost plus method* o metodo del costo maggiorato.

La situazione di fatto esaminata dalla DRER e la risposta al quesito della società istante

L'istante è una società italiana operante nel settore alimentare che, in sede di fissazione dei criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento da applicare alle vendite di beni materiali a società estere del gruppo, constata che nel proprio caso specifico l'unico metodo di determinazione del *transfer price* applicabile è quello del costo maggiorato (*cost plus method*). Poiché, secondo questo metodo, il corretto prezzo di trasferimento è pari al costo di produzione del bene maggiorato di un margine di utile lordo, l'istante chiede all'Amministrazione se ritenga corretto che il margine di utile lordo da sommare al costo di produzione possa essere rappresentato dalla redditività media del gruppo a livello consolidato rilevata nell'ultimo biennio, senza ovviamente tenere conto degli oneri finanziari e delle poste straordinarie alla gestione caratteristica.

Il competente Ufficio delle Imposte

dirette trasmette il quesito alla DRER, accompagnato da una nota con la quale viene condivisa la validità della metodologia proposta dalla società istante "in quanto permette di determinare il valore normale allo stadio di effettiva commercializzazione in cui si trova il prodotto".

La DRER, al contrario, non ritiene assolutamente accettabile l'interpretazione del *cost plus method* proposta dalla società istante sulla base di una motivazione assolutamente corretta in quanto pienamente corrispondente ai fondamentali principi statuiti dall'OCSE in *subiecta materia* nel Rapporto del 1979, successivamente recepiti dal Ministero delle finanze nella C.M. n. 32 del 22 settembre 1980. Sono infatti condivisibili le osservazioni contenute nella nota della DRER, e soprattutto quelle ove si afferma che la metodologia proposta dalla società istante (applicazione al costo industriale della percentuale di redditività media del gruppo) non porta alla determinazione del prezzo di libera concorrenza che si sarebbe pattuito in un rapporto tra soggetti indipendenti, la cosiddetta transazione *at arm's length*, finendo quindi con il disattendere completamente i principi che l'OCSE ha posto a fondamento del metodo del costo maggiorato, secondo i quali la percentuale di utile da sommare al costo di produzione deve rispecchiare quella del libero mercato con specifico riferimento alla transazione in oggetto.

Se si applica la redditività media a livello consolidato non si ottiene il teorico prezzo di mercato relativo ad un determinato prodotto o servizio, ma semplicemente un valore di carattere interno all'azienda difficilmente applicabile all'esterno, poiché sul piano pratico si finisce per trasferire sulla transazione in esame l'influenza – positiva o negativa – delle transazioni del gruppo relativamente a tutti i mercati ed a tutti i prodotti: in buona sostanza ci si allontana completamente dal principio della transazione *at arm's length*.

Il caso affrontato dalla DRER offre lo spunto per soffermarsi sulla corretta

tecnica che si deve seguire nella formazione dei prezzi di trasferimento delle aziende che intrattengono scambi con società appartenenti ad un medesimo gruppo. D'altra parte è proprio l'analisi delle metodologie ufficialmente accettate per la determinazione del *transfer price* che giustifica la correttezza delle motivazioni sulle quali si fonda il parere negativo della DRER.

Il rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento del 1979 (completato nel 1995 con riferimento specifico ai prezzi di trasferimento dei beni immateriali), interamente riprodotto dal Ministero delle finanze nella C.M. n. 32/80, rappresenta ancora oggi il testo guida per chi deve fissare le regole del *transfer price* per le transazioni *intercompany*. Con particolare riguardo ai beni materiali esistono principalmente tre metodi:

a) **Metodo del confronto di prezzo.** È il metodo preferibile che teoricamente si dovrebbe sempre cercare di applicare: rappresenta infatti la definizione del principio guida della transazione *at arm's length*. Solo nel caso in cui non sia materialmente possibile tradurlo nella pratica gli operatori potranno utilizzare gli altri due metodi, che si presentano quindi come alternativi.

Tale metodo, particolarmente adatto per beni di largo consumo e privi di particolari o esclusivi processi di produzione, consiste nel confronto tra il prezzo in verifica e quello che verrebbe praticato per transazioni comparabili tra imprese indipendenti (confronto esterno) ovvero tra l'impresa che effettua la transazione e una delle imprese indipendenti (confronto interno).

Pur riconoscendo al confronto esterno la maggiore validità sul piano teorico, per l'Amministrazione finanziaria il confronto interno è sempre un importante parametro cui fare riferimento, soprattutto quando l'impresa che effettua la transazione in verifica si affida ai metodi alternativi.

Si segnala quindi la grande importanza legata alla individuazione delle transazioni comparabili. A tal riguardo, tra i vari fattori il primo che deve essere considerato è rappresentato dal mercato di destinazione dei beni e dal-

la linea strategica praticata in tale mercato: in presenza di una strategia di penetrazione, i prezzi possono essere notevolmente inferiori rispetto a quelli praticati in mercati consolidati; se tale fattore è annotato nelle regole di fissazione del *transfer price* sarà assolutamente giustificabile lo scostamento esistente con altre transazioni similari.

Spesso, soprattutto con riferimento alla produzione italiana caratterizzata da un notevole valore aggiunto, il metodo del confronto risulta di fatto inapplicabile, vuoi perché mancano transazioni similari tra terzi indipendenti (si pensi per esempio alle aziende produttrici di macchine automatiche), vuoi perché non esistono transazioni di beni in quel particolare stadio di produzione o di commercializzazione (semilavorati che richiedono ulteriori lavorazioni o componenti che devono essere assemblati o lavorati).

Poiché in tali casi il metodo del confronto non può essere validamente applicato o addirittura risulterebbe fuorviante, i principi OCSE prevedono altri metodi alternativi.

b) **Metodo del prezzo di rivendita (*resale method*)**. È una valida alternativa applicabile soprattutto se l'impresa del gruppo provvede alla sola commercializzazione del prodotto senza che vengano eseguiti particolari interventi sullo stesso.

In questo caso il *transfer price* dell'operazione è determinato sulla base del prezzo finale a cui viene rivenduto ad un operatore indipendente il bene acquistato dalla società del gruppo, detrando da tale prezzo un margine di utile lordo.

Il margine di utile verrà calcolato percentualmente in relazione al prezzo di rivendita e verrà ricavato da vendite comparabili eseguiti dall'impresa nei confronti di terzi indipendenti (confronto interno) ovvero da vendite comparabili eseguiti tra imprese indipendenti di beni similari (confronto esterno).

Qualora non siano possibili né il confronto esterno né quello interno (il bene non è oggetto di rivendita ovvero viene ceduto ad altra impresa del gruppo) può essere assunto come dato iniziale il prezzo di rivendita praticato tra terzi indipendenti per beni similari a quelli oggetto di verifica.

Per la determinazione del margine di utile lordo da detrarre al prezzo di rivendita è essenziale l'analisi economica delle funzioni rilevanti eseguite

dalle parti in relazione ai beni oggetto della transazione.

Pertanto, se il rivenditore assume funzioni economiche poco rilevanti (limitandosi, ad esempio, ad emettere la fattura per consegne effettuate direttamente dalla casa madre) il margine di utile che potrà essere detratto sarà estremamente ridotto (corrisponderà ad esempio alla remunerazione della gestione amministrativa ed alla assunzione diretta del rischio su crediti commerciali).

Se invece il valore aggiunto apportato dal rivenditore è elevato, la percentuale di utile lordo da detrarre sarà ovviamente più alta (è il caso in cui il rivenditore, ad esempio, svolga direttamente le funzioni commerciali mediante un proprio ufficio vendite e gestisca anche la funzione logistica e/o l'assistenza e le garanzie post vendita).

Comunque, anche in questo caso valgono le considerazioni già eseguite con riferimento alla selezione delle transazioni campione, ove si dovrà sempre tener conto:

- del tipo di prodotto
- delle funzioni esercitate dal rivenditore
- dell'effetto di funzioni particolari sul prezzo di rivendita
- del mercato geografico in cui le funzioni sono svolte
- delle strategie praticate in quel mercato.

c) **Metodo del costo maggiorato (*cost plus method*)**. È un metodo alternativo estremamente valido nei casi in cui le funzioni svolte dall'impresa del gruppo non siano soltanto quelle commerciali, ma consistano in una vera e propria trasformazione del prodotto. Si tratta proprio di quei casi in cui il bene destinato ad essere venduto a terzi subisce rilevanti e significative trasformazioni eseguite direttamente o indirettamente dall'impresa del gruppo, che aggiunge al prodotto un significativo valore aggiunto.

Secondo questo metodo, il *transfer price* è dato dal costo di produzione aumentato di un margine di utile lordo. Il costo di produzione da considerare è quello pieno, comprensivo degli oneri diretti e indiretti, risultante dalla distinta base della contabilità industriale, mentre il margine di utile lordo è determinato:

1. comparando il margine di utile della transazione con quello ricavato dall'impresa medesima in transazioni similari a terzi sullo stesso

mercato e con funzioni e condizioni contrattuali identiche (confronto interno);

2. in assenza di vendite a terzi indipendenti, comparando il margine con quello ricavato da terzi indipendenti impegnati in vendite similari con eguali funzioni (confronto esterno);
3. qualora non si trovassero neppure vendite di terzi similari tra terzi indipendenti si farà riferimento alla comparazione delle funzioni esercitate dal produttore con quelle esercitate da terzi.

Anche in questo caso valgono le considerazioni appena svolte circa la selezione della transazione campione, ove si dovrà sempre tener conto del tipo di prodotto, delle funzioni esercitate dal produttore, dell'effetto di funzioni particolari, del mercato geografico in cui le funzioni sono svolte e delle strategie praticate in quel mercato.

Nella C.M. n. 42 del 12 dicembre 1981, con riguardo al rapporto tra i vari metodi viene affermato che *"atteso che l'applicazione del prezzo di libera concorrenza comporta l'adozione in via preferenziale del metodo di confronto di prezzo, (...) nell'eventualità di una scelta alternativa tra gli altri due metodi-base (del prezzo di rivendita e del costo maggiorato) né l'amministrazione né il contribuente devono ritenersi vincolati alla osservanza di un rigido iter cronologico obbligatorio in quanto l'idoneità e l'adeguatezza di un metodo piuttosto che di un altro non possono essere valutati che in relazione al singolo caso"*.

In conclusione, dunque, come già chiarito anche dalla stessa C.M. del 1980, è opportuno ricorrere al metodo del prezzo di rivendita quando l'impresa oggetto di verifica è inserita nel ciclo distributivo dei prodotti fabbricati dalle imprese del gruppo; è invece più corretto ricorrere al metodo del costo maggiorato quando l'impresa in questione non si limita a rivendere i beni acquistati ma li sottopone a lavorazioni che apportano agli stessi modifiche strutturali e/o qualitative oppure li incorpora in un prodotto più complesso.

Per quanto riguarda la posizione della giurisprudenza in materia di prezzi di trasferimento, appare opportuno sottolineare che non esiste un orientamento consolidato. In merito alle modalità di determinazione del prezzo di libera concorrenza e, in particolare, di individuazione della tran-

sazione di riferimento, si segnala che la Commissione tributaria di Genova ha censurato l'operato dell'Amministrazione finanziaria che aveva individuato il valore normale di una transazione tra una società italiana e la sua casa madre svizzera raffrontando i prezzi praticati alla società svizzera con quelli praticati a una società italiana appartenente allo stesso gruppo.

In particolare, la Commissione ha sottolineato che l'accertamento della congruità dei prezzi di trasferimento può essere effettuato unicamente confrontando "i prezzi in verifica con quelli praticati per vendite comparabili tra imprese indipendenti (confronto esterno), ovvero tra una delle imprese che effettuano la vendita ed una impresa indipendente (confronto interno)".

Inoltre, la Commissione ha specificato che ai fini della comparabilità dei prezzi si deve tenere conto dei diversi requisiti, quali il trasporto, l'imballaggio, i tassi di cambio per le vendite all'estero, gli sconti di quantità, le condizioni generali di vendita che possono comunque caratterizzare alcune vendite rispetto alle altre, evidenziando che l'Amministrazione finanziaria non ha considerato le "diverse condizioni che, secondo quanto affermato dalla ricorrente non contraddetta sul punto dall'Ufficio, avrebbero caratterizzato i prezzi delle suddette vendite: quelli per le vendite italiane, influenzati dalle piccole quantità, comprensivi di imballaggio e di oneri di magazzinaggio per la necessità di pronta consegna, quelli delle vendite svizzere, invece, praticati per grosse quantità con imballo fatturato a parte e senza gli eventuali oneri di magazzinaggio".

Sul piano operativo la soluzione più consigliabile è comunque quella di formalizzare, con un provvedimento interno, le regole poste alla base del *transfer price* in un vero e proprio "manuale" da esibire a chi sottopone a verifica le operazioni *intercompany* per motivare adeguatamente ed *ex ante* le strategie adottate.

Tornando alle caratteristiche specifiche di quale margine sia utilizzabile nel *cost plus method* pare evidente sottolineare che esso deve trovare fondamento nel ricorso ad una comparazione con i margini e/o le funzioni esercitate da terzi indipendenti e comunque senza allontanarsi da un riferimento alle caratteristiche della transazione in verifica.

Nel caso esaminato dalla DRER, invece, la proposta della società istante di considerare quale margine applicabile la redditività media consolidata dell'ultimo biennio avrebbe pertanto disatteso i principi testé enunciati o meglio ne avrebbe tenuto conto solo indirettamente e parzialmente: così facendo si otterrebbe un *transfer price* "inquinato" da fattori completamente estranei alla transazione oggetto di verifica (ad esempio, una vendita sul mercato orientale finisce per subire l'influenza di quelle dei mercati americani ovvero delle caratteristiche di altri prodotti), sostanzialmente non comparabile con nessuna transazione che terzi indipendenti avrebbero condotto con riferimento alla situazione specifica.

Tuttavia, indirizzando l'attenzione non sui presupposti giuridici, ma sulle finalità della richiesta della società istante, non si può evitare di sottolineare come la soluzione proposta con questo *ruling* voleva essere il tentativo, assolutamente giustificabile sul piano aziendale, di conferire al metodo di determinazione del *transfer price* la massima certezza per eseguire le operazioni *intercompany* nel pieno rispetto delle disposizioni fiscali applicabili.

Infatti, se i vari metodi illustrati appaiono estremamente chiari sul piano teorico, è invece la concreta applicazione a renderli fiscalmente incerti – prescindendo da eventuali intenti elusivi – a causa della notevole soggettività che caratterizza alcune componenti del *transfer price* come ad esempio il margine di utile lordo da aggiungere al costo industriale.

Proprio per tali ragioni il rapporto OCSE del 1995 sui prezzi di trasferimento ha sottolineato che l'incertezza e la complessità derivanti dall'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo potrebbero essere in parte risolte mediante la stipulazione da parte della società, intenzionate a realizzare operazioni internazionali infragruppo, di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (*advance pricing arrangements o APA*) con le amministrazioni fiscali interessate.

L'istanza della società avrebbe ben potuto inserirsi in tale contesto. Infatti, l'APA consiste in un accordo con l'amministrazione finanziaria finalizzato a prevenire eventuali contestazioni relative ai prezzi di trasferimento infragruppo attraverso la preventiva definizione dei criteri da applicare per

l'individuazione di prezzi di trasferimento che rispettino il principio di libera concorrenza.

Gli accordi preventivi possono essere:

- unilaterali, se conclusi tra un contribuente e l'autorità fiscale del proprio Paese di residenza senza il coinvolgimento di altre amministrazioni finanziarie;
- bilaterali o multilaterali, se conclusi tra più società del gruppo e le rispettive amministrazioni finanziarie. L'approccio bilaterale o multilaterale assicura con molta più probabilità che gli accordi riducano il rischio di doppia imposizione, siano equi per tutte le amministrazioni fiscali e i contribuenti interessati.

La procedura per la definizione di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento prende avvio per iniziativa del contribuente che sottopone alle autorità fiscali il proprio metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento. La proposta avanzata dal contribuente deve contenere tutte le informazioni necessarie affinché l'amministrazione finanziaria possa valutare la correttezza del metodo di determinazione proposto. Appare opportuno sottolineare che gli accordi preventivi possono essere stipulati solo con riferimento a un determinato ambito temporale che dovrebbe essere compreso tra i 3 e i 5 anni.

Da un punto di vista operativo, per stipulare gli accordi preventivi da parte delle amministrazioni finanziarie, il rapporto OCSE 1995 evidenzia che tuttavia in alcuni Paesi le disposizioni interne non permettono alle amministrazioni fiscali di concludere accordi vincolanti direttamente con i contribuenti. Tuttavia, secondo l'OCSE, se la convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra due Stati prevede la possibilità di realizzare una procedura amichevole analoga a quella prevista dall'articolo 25 del modello di convenzione OCSE (cui sono ispirati i testi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia), dovrebbe essere consentito alle autorità fiscali dei due Stati di concludere un accordo preventivo sulla determinazione dei prezzi di trasferimento quando è probabile che le questioni relative al *transfer pricing* diano vita a doppia imposizione oppure a dubbi in relazione all'interpretazione o all'applicazione del trattato.

Tale accordo sarebbe giuridicamente vincolante per entrambi gli Stati e creerebbe diritti per il contribuente in-

teressato. Infatti, le convenzioni contro le doppie imposizioni prevalgono sulla legislazione interna; pertanto, la mancanza, nell'ambito dell'ordinamento interno, di una base giuridica per la conclusione di un *advance pricing arrangement* non impedirebbe la sua applicazione sulla base di una procedura amichevole.

La possibilità di stipulare un APA, bilaterale o multilaterale, avrebbe inol-

tre l'importante conseguenza di porre al riparo il gruppo dalle rilevanti sanzioni derivanti da errate applicazione del *transfer price*.

Infatti, le violazioni in materia di *transfer pricing* sono sanzionabili a carico del contribuente quale infedele dichiarazione ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.471, con la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della

maggiore imposta accertata. Appare infine opportuno sottolineare che la disciplina del *transfer pricing* prevista dall'articolo 76, comma 5, del TUIR si applica non solo ai fini delle imposte sui redditi, ma anche ai fini IRAP per espressa previsione dell'articolo 11-bis, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n.446 (in tal senso si veda anche la C.M. 26 luglio 2000 n. 148/E, paragrafo 3.1.3).

CORSO BIENNALE DI PREPARAZIONE ALL'ESAME DI STATO PER L'ABILITAZIONE ALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA - Cronaca della giornata del 13 giugno 2001

a cura della DOTT.SSA ISABELLA BOSELLI E DELLA DOTT.SSA CRISTINA ROMANELLI – COORDINATRICI DEI CORSI

DALLA FONDAZIONE

Grande soddisfazione per il successo della giornata del 13 giugno scorso che, pur in prossimità di scadenze assillanti, ha visto intervenire, più di duecento tra colleghi, docenti del corso e allievi praticanti dottori commercialisti alla Cerimonia del Corso biennale di preparazione all'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista.

All'ingresso del suggestivo Salone di Palazzo Pepoli di Bologna tutti i partecipanti hanno ricevuto in dono il testo "La valutazione d'azienda: aspetti metodologici ed esperienze operative", ultima pubblicazione della Collana della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna - *Studi di teoria e prassi professionale*.

Sono stati quarantacinque gli allievi che hanno ricevuto l'attestato di frequenza per aver terminato con successo l'edizione 1999 - 2001 del Corso e che

si appresteranno ad affrontare la prova dell'esame di Stato con i nostri migliori auguri (ops!! "In bocca al lupo").

Congratulazioni ai dodici allievi che al termine del primo anno del Corso edizione 2000 - 2002 hanno superato brillantemente la prova scritta per l'assegnazione delle borse di studio:

- cinque offerte dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti e consegnate dal Presidente Dott. Gianfranco Tomassoli



I partecipanti alla Cerimonia del 13 giugno scorso nel Salone di Palazzo Pepoli di Bologna.

ai dottori: Marco Dal Monte, Paolo Roli, Simone Mancini, Laura Cagalli e Massimo Magnani;

- cinque offerte dalla Fondazione della Cassa di Risparmio in Bologna e consegnate dal Prof. Avv. Giulio Ghetti in rappresentanza del Presidente Prof. Avv. Fabio Roversi Monaco, ai

dottori: Antonio Marranchelli, Andrea Martelli, Leonardo Givoia, Roberto Aprile e Fabio Ragazzi;

- due offerte dalle Società di Revisione Andersen e PricewaterhouseCoopers di Bologna e consegnate dai rispettivi Partner Dott. Aldo Loiacono e Dott. Roberto Megna, alle dottoresse Marzia Vivarelli e Marzia Chessa.

Il Prof. Antonio Maticena, in rappresentanza del Comitato Scientifico della Fondazione ha presentato la nuova edizione del Corso 2001-2003 e dopo il coffee-break, ha dato l'avvio al Corso Preliminare di Contabilità Generale aperto gratuitamente a tutti i praticanti desiderosi di recuperare i concetti basilari utili ad affrontare il Corso.

È inoltre stata l'occasione per dare il benvenuto ai nuovi colleghi a cui è stato consegnato il Sigillo dell'Ordine dei



Il Presidente Dott. Gianfranco Tomassoli, la Signora Anna Maria Zaccone in Desideri e le due figlie consegnano la Borsa di Studio alla Dott.ssa Silvia Pizzi.

Dottori Commercialisti di Bologna riconoscendoli quasi tutti, con grande piacere, quali ex allievi delle precedenti edizioni.

Notevole è stata l'attenzione della platea quanto è stata annunciata a sorpresa l'assegnazione di una Borsa di Studio in memoria del Dott. Settimio Desideri, del valore di Lire tremilioni, offerta dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna all'allievo del Corso, miglior candidato all'esame di Stato.

Momento di intensa commozione in ricordo delle doti morali e di grande intelligenza del collega Dott. Settimio Desideri a cui è seguita l'emozione della moglie, Signora Anna Maria Zaccone che accompagnata dalle figlie ha consegnato il premio alla vincitrice, Dott.ssa Silvia Pizzi, quale miglior auspicio di proseguimento di una brillante carriera.

AL VIA IL NUOVO CORSO DI PREPARAZIONE ALL'ESAME DI STATO 2001-2003.

In data 4 settembre 2001, il Prof. Antonio Maticena, alla presenza del Preside della Facoltà di Economia, Prof. Giorgio Nicoletti e del Presidente della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, Dott. Gianfranco Tomassoli, da avvio al Corso edizione 2001-2003.

La prima lezione presso l'Aula Ma-

gna della Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Bologna, sede del Corso, vede impegnati novanta dottori iscritti al Registro dei Praticanti, che si trovano ad affrontare un percorso formativo di 424 ore nell'arco di un biennio.

Il corpo docente è composto da settanta relatori scelti tra professori universitari, dottori commercialisti, magistrati ed esperti in materie tecniche, aziendali e giuridiche che, grazie ad un'impostazione metodologica raccordante i profili teorici delle materie e degli aspetti pratico-applicativi, garantiscono un elevato grado di preparazione adeguato ad affrontare l'esame di Stato.

Le lezioni sviluppano le materie previste da due macroaree: aziendale e giuridica ed una serie di discipline collaterali come l'economia politica, la statistica e l'informatica che rappresentano quel background necessario a coloro che intendano intraprendere una professione di tipo amministrativo-gestionale.

Tra le più significative novità di que-



*I 12 vincitori delle Borse di Studio del Corso
edizione 2000 - 2002.*

sta edizione si segnala l'introduzione di un modulo sulla certificazione di qualità negli studi professionali.

Al termine del primo anno di corso è prevista per i partecipanti una prova scritta per l'assegnazione di dodici borse di studio.

La Fondazione attraverso questa consolidata iniziativa formativa persegue l'obiettivo di contribuire alla creazione di professionisti sempre più qualificati anche grazie alla collaborazione di colleghi che, incentivando i praticanti a frequentare il Corso, sottraggono risorse all'attività professionale, certi di effettuare un investimento culturale che potrebbe ritornare utile in futuro.

LA RECENSIONE

a cura di **MATTEO MELE - DOTTORE COMMERCIALISTA**

Segnaliamo la pubblicazione, per i tipi di Gianni Bizzocchi Editore, del volume «L'evoluzione del Sistema Tributario Italiano - lectio brevis 1861-2000 - storia, anomalie prospettive»; ne è autore il collega Dott. Giancarlo Ferretti del Collegio dei Ragionieri di Reggio Emilia.

Si tratta di un utile compendio di storia economica e di storia del diritto tributario riferito al periodo 1861-2000.

In tale ampio lasso temporale l'autore individua tre periodi storici rilevanti: dall'unificazione all'epoca di Giolitti, dal fascismo alla democrazia ed, infine, il periodo contemporaneo.

Seguendo la suddivisione citata, per ciascuno di tali periodi è fornito un inquadramento storico ed economico degli avvenimenti del nostro Paese il quale, per quanto limitato a cenni essenziali, costituisce utile premessa all'analisi dell'attività di finanza pubblica rilevata nel periodo storico in commento, nel riuscito tentativo di renderla meno arida e più comprensibile.

L'ultimo capitolo è dedicato alle anomalie ed alle prospettive del sistema tributario contemporaneo.

L'opera, di stile sintetico e scorrevole, è un invito alla conoscenza sistematica del diritto tributario non svincolata dalle ragioni storico-economiche da cui esso trova origine. In questo senso sono da segnalare anche le note, ricche di spunti di approfondimento e citazioni.

In appendice l'Autore propone una raccolta di documenti antichi e rare illustrazioni sul tema.



L'istituzione dell'Albo unico ha acceso il dibattito all'interno della categoria, evidenziando la nascita di due schieramenti contrapposti: da una parte coloro che propendono per l'unificazione della professione, anche in dipendenza delle modifiche apportate dalla riforma dei cicli universitari; dall'altra i colleghi che ritengono che la riforma non debba comunque accomunare dottori commercialisti e ragionieri.

Nonostante i recenti avvenimenti, per portare il contributo della nostra rivista pubblichiamo, di seguito, due interventi che sono pervenuti presso la nostra redazione e che possono formare oggetto di confronto critico e costruttivo.

LE RAGIONI DEL NO

a cura di Giovanni Stella - *membro del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e presidente del Comitato di tutela.*

Stimato e caro direttore,

chiedo ospitalità al Suo giornale per portare brevemente un piccolo contributo al dibattito in corso nella categoria sull'eventualità di un Albo unico. Che ha subito, in verità, già le prime due falcidie da Consiglio di Stato e Corte dei Conti per illegittimità dei due schemi di regolamento che, a Camere sciolte, e da un governo già esautorato dagli elettori erano stati frettolosamente, quanto inopportuno, ammanniti.

È appena il caso di ricordare che i ragionieri sono muniti di un solo diploma di scuola media superiore e non hanno superato alcun esame di Stato (ma una semplice prova interna) e sono iscritti in un loro Albo di diplomati, mentre noi dottori commercialisti siamo professionisti muniti di laurea (con percorso universitario alle spalle) e di esame di Stato, iscritti in un nostro Albo.

L'Albo dei professionisti laureati

è coperto da riserva di legge costituzionale. In ogni caso – e pregiudizialmente – neanche il legislatore ordinario (pena l'incostituzionalità della legge) potrebbe “fondere” due professioni non omogenee nei percorsi formativi. In altri termini, inserire in un unico Albo dottori commercialisti e ragionieri equivarrebbe a vanificare gli studi universitari e gli esami di Stato, quindi operare una grave lesione dei diritti soggettivi acquisiti, a quanti di noi, di colpo, verrebbero equiparati ai ragionieri (che in totale sono 37.000), ai quali viceversa verrebbe così conferita inopinatamente una laurea ad onorem.

Solo un legislatore “costituente” potrebbe mutare lo status quo (e comunque per l'avvenire, mai con effetto retroattivo, pena la violazione illegittima dei diritti acquisiti, che in uno Stato democratico non si possono toccare).

Si noti che lo schema di regolamento che prevedeva l'Albo unico ed era stato già sottoscritto dai nostri vertici (senza delega della base) prevedeva l'uso per i ragionieri del titolo di “commercialista” e che, dopo un breve periodo transitorio, sarebbero stati iscritti nell'Albo unico insieme a noi nella stessa sezione nostra, con i nostri stessi diritti (sic!) e con le possibilità di avere il governo della professione (perché presidente nazionale di “tutti” potrebbe essere eletto democraticamente anche un ragioniere!).

Si aggiunga che alla fusione conseguirebbe la Cassa di previdenza unica (la nostra è largamente attiva: e quella dei ragionieri?).

Perciò diciamo: giù le mani dal nostro titolo, dalla nostra professione, dalla nostra Cassa di previdenza, dai nostri soldi, dalla nostra storia.

Ora, mi punge vaghezza di sapere la destinazione del contributo straordinario di £ 100.000 per ogni iscritto

richiesto dal Consiglio nazionale dei ragionieri due mesi fa per un totale di £ 3.700.000.000 (tre miliardi settecentomilioni).

Ma poi, quant'anche fosse giuridicamente possibile – e non lo è! – questo Albo unico, validi motivi di inopportunità e insensatezza lo impedirebbero.

Il legislatore italiano del 1996 ha stabilito definitivamente che la professione si può fare solo attraverso la laurea; sicché ci saranno solo lauree specialistiche e lauree brevi, cioè dottori commercialisti in fascia A e in fascia B (i laureati – ovviamente – non possono che iscriversi in un Albo di laureati e non di semplici diplomati sprovvisti di laurea). Ne consegue lapalissianamente che i ragionieri sono già stati destinati dal legislatore a estinguersi nel loro Albo. Non possono e non debbono iscriversi nel nostro Albo che loro non compete.

Se vogliono iscriversi al nostro Albo hanno solo una strada da percorrere, quella di legge: iscriversi all'Università, sostenere tutti gli esami, superare gli esami di Stato, quindi poi, legittimamente, come abbiamo fatto noi, iscriversi all'Albo dei dottori commercialisti.

Ogni altra soluzione è fuori dalla Carta costituzionale.

Si consideri infine che non c'è nessuna nuova professione economica da creare in Italia: c'è già, è la nostra professione, di dottori commercialisti giuri – economisti a servizio della società civile e moderna.

Con i migliori saluti.

LE RAGIONI DEL SI

a cura di Francesco Cortesi - *Vice presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna*

Non è stato celebrato alcun matrimonio impuro, non sono stati perpetrati tradimenti; c'è stata solo chia-

rezza di idee e tempestività d'intervento.

È stata studiata e progettata una nuova professione, in dipendenza delle modifiche dei nuovi percorsi universitari, per cui si esclude per il futuro l'esercizio professionale a livello di diploma, così come esistito fino ad ora. In conseguenza, si doveva prevedere una fase di transizione che tenesse conto dello stato anormale attuale, in cui esistono due professioni praticamente identiche, con accessi attraverso percorsi di studio di diverso livello. Tra le varie, si è scelta l'ipotesi di far confluire in una sezione speciale, i ragionieri collegiati fino ad esaurimento.

Questo è stato fatto e proposto, battendo tutti sui tempi, cercando di essere protagonisti e non spettatori passivi. Il problema va visto in questi termini e da queste basi bisogna partire per fare il punto della situazione. Altre interpretazioni fanno sorgere dubbi di pretesto e strumentalizzazione.

Vediamo di chiarire in sintesi, ricordando i punti e la storia.

I nuovi percorsi universitari prevedono titoli a due livelli: una laurea breve triennale e, dopo un ulteriore biennio, la laurea specialistica il cui percorso diventa quindi quinquennale.

A questo punto era necessario pensare ad un progetto di nuova professione, che tenesse conto dei due diversi percorsi universitari. Il nostro Consiglio Nazionale elaborò e presentò un progetto di professione unica strutturato a due livelli, con competenze differenziate, già rappresentato e spiegato in varie occasioni anche sul nostro GDC.

In estrema sintesi:

nel livello basso B, confluiscono i laureati triennali con successivo triennio di tirocinio; titolo: revisore contabile;

nel livello alto A, confluiscono i laureati quinquennali, con triennio di tirocinio da espletarsi in parte anche nel corso del biennio universitario successivo alla laurea triennale; titolo: dottore commercialista.

Fu istituita una commissione ministeriale, cosiddetta "commissione

Rossi", che su queste basi presentò un progetto al quale, nei termini brevissimi concessi, pur ribellandosi, il nostro Consiglio Nazionale propose le osservazioni e le modifiche che, accettate, portarono alla attuale formulazione del progetto.

A questo punto entra in scena la famosa fase transitoria, nell'ambito della quale vi era anche, e non solo, il problema di regolamentare la situazione dei ragionieri. Nessun dubbio per gli attuali dottori commercialisti, che confluiscono nel livello A. Per i ragionieri si potevano ipotizzare le seguenti soluzioni alternative:

inserimento al livello B: inaccettabile dai ragionieri collegiati e dalla commissione;

ipotesi di compromesso, poi scelta. Inserimento al livello A, ma in una sezione separata, fino ad esaurimento; mantenimento della diversificazione del titolo, per cui nel periodo transitorio continueranno ad esserci dottori commercialisti e ragionieri. È in definitiva la situazione che si sta trascinando da cinquant'anni, alla quale si pone un termine. Salvaguardia di ogni altro diritto acquisito, compreso quello della cassa di previdenza.

È questo il tradimento, la svendita, la rinuncia? Il tutto inserito in un disegno globale, generale, articolato, di proiezione futura della nostra professione, nell'ambito del contesto europeo!

Suvvia, non è più tempo. I problemi della nostra professione sono altri e molto più ampi di quello, con tutto il rispetto, dei ragionieri. Bisogna fare uno sforzo, elevarsi, alzare gli orizzonti, vedere oltre la prateria. È necessario smettere di parlare di nemici: in un mercato libero si deve parlare di concorrenti e di soluzioni per battere la concorrenza. E questa non è certamente rappresentata dai ragionieri, dei quali nel progetto è prevista l'abolizione. È rappresentata dalle grandi società internazionali di revisione, dalle società professionali europee; a livelli più bassi ed interni dalle organizzazioni sindacali, dalle organizzazioni delle varie categorie di imprenditori e così via.

A questi livelli, la concorrenza si batte con la conoscenza e la preparazione, per cui è stato proposto dal nostro Consiglio Nazionale, l'inserimento del progetto di formazione continua.

A questi livelli la concorrenza si batte presentandosi come categoria unita, che sa fronteggiare compatta le emergenze, che ha compreso l'importanza del fattore tempo nelle decisioni, che sa confrontarsi alla pari quotidianamente, con tutte le altre componenti del mondo che opera nell'ambito dell'economia e del sociale.

Non è più tempo di continuare a combattere battaglie di retroguardia, che portano a continui arretramenti; in momenti di assalto come l'attuale, è necessario disporre di truppe ben addestrate ed equipaggiate, che sappiano intervenire con chiarezza e tempestività, graduando con precisione la scala dei valori; pena la sconfitta.

Non è più tempo di parlare e men che meno dei ragionieri o della spesa di un albergo: quando si va all'attacco non si deve guardare alle briciole e al risparmio. Non esistono più motivi, pretesti: le elezioni del Consiglio Nazionale sono terminate; è tempo di agire, presentandosi uniti e compatti.

Discutiamo al nostro interno, poi decidiamo e presentiamoci uniti attraverso i nostri organi istituzionali di rappresentanza. Diversamente produciamo perdita di immagine della categoria e togliamo forza contrattuale ai nostri organismi di rappresentanza.

Non è più tempo della favola bella di matrimoni e tradimenti coi ragionieri. Non è più tempo di parole: la tutela degli interessi e dell'immagine della categoria sono ormai altra cosa, per cui bisogna lavorare quotidianamente con impegno.

Il progetto di riforma della professione economico-giuridica, rappresentata dall'Albo unico, necessita di ulteriori apporti ed integrazioni, che richiedono il contributo di tutti e specialmente di coloro preposti alla guida e alla rappresentanza della categoria.

CORSO DI DIRITTO E PRATICA DELLE PROCEDURE CONCURSUALI

DALLA FONDAZIONE

A partire dal 3 ottobre prossimo e con termine il 12 aprile 2002, ha inizio il corso di diritto e pratica delle procedure concorsuali, promosso dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, in collaborazione con la facoltà di Eco-

nomia di Bologna ed il sostegno della Banca Popolare di Bologna ed avente ad oggetto il fallimento.

Il corso si articolerà in sedici incontri, tenuti presso la facoltà di Economia ed è rivolto sia a quanti abbiano già

esperienza in materia di procedure concorsuali, sia a coloro che si avvicinano per la prima volta a questi temi.

Per meglio far comprendere le materie che formeranno oggetto di trattazione alleghiamo, di seguito, il programma del corso.

03.10.01

Dott. M. Ferro
Magistrato

I soggetti fallibili

(illustrazione artt. 1-2 l. fall.; cenni all'art. 2 d.lgs. 270/1999: gli enti non profit; le società commerciali con oggetto non commerciale; la holding personale; i confini fra imprenditore agricolo ed imprenditore commerciale; l'artigiano; la piccola società).

12.10.01

Prof. Avv. P.F. Censoni
Prof. Straordinario di Diritto commerciale nell'Università di Urbino

Il fallimento di società con soci illimitatamente responsabili

(illustrazione art. 147 l. fall.: la ratio del fallimento dei soci illimitatamente responsabili; il socio unico di società di capitali; la disciplina del fallimento del socio illimitatamente responsabile; il socio occulto e la società occulta; l'ex socio; il socio di società di persone trasformata in società di capitali).

19.10.01

Dott. V. Spisni
Dottore Commercialista

Gli effetti per il debitore

(illustrazione artt. 42 ss. l. fall. con particolare riferimento agli artt. 44 e 45: spossessamento e beni separati; spossessamento e beni sopravvenuti; l'inefficacia degli atti posti in essere dal fallito; i contratti di conto corrente bancario conclusi dal fallito dopo la dichiarazione di fallimento).

26.10.01

Dott. M. Morelli
Dottore Commercialista

Il curatore fallimentare

(illustrazione artt. 25, 27 ss., 87-89 l. fall.: adempimenti del curatore fallimentare; rapporti fra giudice delegato e curatore; la responsabilità del curatore fallimentare, il contenuto della relazione; la mancanza di autorizzazione del giudice delegato).

09.11.01

Prof.ssa L. Gualandi
Professore associato di Diritto fallimentare nell'Università di Bologna

La compensazione nel fallimento

(illustrazione degli artt. 51-60 l. fall.: compensazione e anteriorità al fallimento dei crediti reciproci, esigibilità del credito del fallito, compensazione giudiziale; i casi di esclusione della compensazione).

16.11.01

Prof.ssa P. Marzocchi
Professore incaricato di Diritto fallimentare nell'Università di Bologna - Sede di Forlì

I creditori di coobbligati solidali

(illustrazione artt. 61-63 l. fall.: l'irrelevanza dei pagamenti parziali successivi al fallimento sulla entità dell'insinuazione; il raggiungimento del totale pagamento; l'insinuazione del credito per il regresso; il raggiungimento del totale pagamento; la tutela del coobbligato che non può ancora esercitare il regresso).

23.11.01

Dott.ssa R. Vivaldi
Magistrato

Il fallimento della società e l'esercizio dell'azione di responsabilità contro amministratori e sindaci

30.11.01

Prof. S. Bonfatti
Professore ordinario di Diritto bancario nell'Università di Modena

(illustrazione art. 146 l. fall. e artt. 2392-2394 cod. civ.: le fattispecie di responsabilità; la natura dell'azione; la disciplina dell'azione di responsabilità nel fallimento).

L'azione revocatoria fallimentare delle garanzie

(illustrazione artt. 64, 66, 67 l. fall.: le garanzie come atti a titolo oneroso o atti a titolo gratuito; la contestualità; la sostituzione dell'oggetto della garanzia; la revocatoria fallimentare delle garanzie atipiche; le garanzie personali).

08.02.02

Dott. G. Colonna
Magistrato

L'azione revocatoria fallimentare dei pagamenti

(illustrazione artt. 65, 67, 68 l. fall., 2901, comma 3° cod. civ.: revocabilità del negozio e revocabilità del pagamento; atti estintivi di debiti pecuniari; estinzione del debito con nuovo finanziamento; pagamenti ed adempimenti; i pagamenti del terzo; i pagamenti di debiti altrui; la revocatoria fallimentare delle rimesse in conto corrente).

15.02.02

Prof.ssa E. Frascaroli Santi
Professore straordinario di Diritto fallimentare nell'Università di Bologna

L'esercizio provvisorio dell'impresa e i crediti prededucibili

(illustrazione art. 90 l. fall.: la funzione dell'esercizio provvisorio dell'impresa; i limiti della disciplina; l'affitto dell'azienda).

22.02.02

Dott. V. De Robertis
Magistrato

Gli effetti del fallimento sui rapporti pendenti: il contratto di somministrazione

(illustrazione artt. 72-75 l. fall.: i crediti per le prestazioni eseguite anteriormente al fallimento; il somministrante monopolista).

01.03.02

Dott. M. Dalla Casa
Magistrato

Gli effetti del fallimento sui rapporti pendenti: il rapporto di lavoro subordinato

(illustrazione dei casi di continuazione ex lege e di scioglimento ex lege; art. 2119 comma 2°, cod. civ.; art. 47 l. 428/1990; gli adempimenti del curatore relativi ai rapporti di lavoro pendenti).

08.03.02

Dott. M. Zanzi
Dottore Commercialista

La liquidazione dell'attivo e la cessione dell'azienda

(illustrazione artt. 104 ss. l. fall.: le espropriazioni immobiliari in corso; la liquidazione dell'attivo e l'utilizzazione dell'azienda; la vendita in massa delle attività mobiliari; la vendita di crediti; la vendita di quote di s.r.l. e di quote di società di persone; la vendita di azienda).

15.03.02 *L'ammissione al passivo e la collocazione dei creditori prelatizi nel piano di riparto*
Dott. P. Aicardi (illustrazione artt. 95, 110 ss. l. fall.: il ruolo del curatore fallimentare nella formazione dello stato passivo; l'ammissione al passivo con prelazione e l'esistenza del bene; la formazione del piano di riparto; la graduazione dei privilegi; crediti prelatizi e crediti prededucibili).
Dottore Commercialista

22.03.02 *La proposta di concordato fallimentare*
Prof.ssa E. Bertacchini (illustrazione artt. 124 ss. l. fall.: il contenuto della proposta; le garanzie offerte; la cessione dei beni ai creditori; gli effetti del concordato).
Professore associato di Diritto fallimentare nell'Università di Brescia

05.04.02 *Gli adempimenti fiscali nel fallimento*
Dott. A. Barbieri (illustrazione delle norme tributarie che riguardano il curatore fallimentare e dei relativi problemi quali: credito d'imposta, rimborsi IVA/IRPEG/IRPEF, investimenti delle somme realizzate e conseguenze fiscali).
Dottore Commercialista

12.04.02 *Relazione di chiusura: dal fallimento all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese insolventi.*
Prof. Avv. A. Maffei Alberti
Professore ordinario di Diritto commerciale nell'Università di Bologna

INFORMAZIONI GENERALI

Segreteria organizzativa:

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna • via Farini, 14 – 40124 Bologna
apertura al pubblico dal lunedì al venerdì, dalle ore 9.00 alle ore 13.30
telefono 051/220392 - fax 051/238204
indirizzo e-mail: fondazione.dott.comm@libero.it • www.dottcomm.bo.it

Modalità d'iscrizione

Le modalità e la quota d'iscrizione sono riportate nell'apposita scheda.
35 è il numero massimo di partecipanti.

Sede del Corso

Facoltà di Economia • Piazza Scaravilli, 2 – Bologna

Attestato di frequenza

Al termine del Corso sarà rilasciato un attestato di frequenza a chi abbia partecipato ad almeno 12 lezioni

il Torresino



**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**



Anno VII n. 5 settembre/ottobre 2001
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.ssa Francesca Buscaroli

Comitato di redazione
Dott.ssa Patrizia Arioli
Dottore Commercialista
Dott.ssa M. Cristina Ceserani

Dottore Commercialista
Dott. Matteo Cotroneo
Direzione Regionale E. R.

Dott. Giorgio Delli
Dottore Commercialista

Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista

Dott. Matteo Mele

Dottore Commercialista

Dott.ssa Anita Pezzetti

Direzione Regionale E. R.

Dott.ssa Giovanna Randazzo

Dottore Commercialista

Dott. Luigi Turrini

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

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Consigliere Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI	Consigliere Dott.ssa AMELIA LUCA	Consigliere Dott. RAFFAELE SUZZI
Vice Presidente Dott. FRANCESCO CORTESI	Consigliere Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI	Consigliere Dott. GUIDO PEDRINI	Consigliere Dott. MATTEO TAMBURINI
Segretario Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI	Consigliere Dott. MAURIZIO GOVONI	Consigliere Dott. ALESSANDRO SACCANI	Consigliere Dott. ALBERTO TATTINI
Tesoriere Dott. ROBERTO BATAACCHI	Consigliere Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Consigliere Dott. LUCA SIFO	

Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

Dott. Matteo Cotroneo Coordinatore	Dott. Gianfilippo Giannetto Vice coordinatore	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. Claudio Galbucci	Dott. Guido Pedrini	Dott. Fabio Zambelli
Dott.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Stefano Marchello	Dott. Matteo Tamburini	

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Isabella Boselli	Dott. Matteo Cotroneo	Dott. Matteo Mele	Dott. Giovanni Stella
Dott. Francesco Cortesi	Dott. Vittorio Melchionda	Dott. Cristina Romanelli	Dott. Giuseppe Verna



click!

[klik] s. Suono emesso dal mouse del vostro computer, navigando comodamente da casa nel sito www.bper.it, alla scoperta dei vantaggi dei servizi Online BPER Group.

Non tutti i click sono uguali e non tutti significano la stessa cosa. Il click che fate su **www.bper.it**, ad esempio, significa banca. Una banca più comoda e più veloce che entra in rete con i servizi offerti da **BPER Group servizi Online**. **Home banking** informativo e dispositivo e **Trading Online**, per avere sempre sotto controllo la vostra situazione economica ma anche per operare sul **conto corrente** e sul **deposito titoli** quando e come volete voi, **da casa vostra**. Aderire all'offerta di BPER Group servizi Online è **semplice**: basta sottoscrivere il contratto in una qualsiasi filiale della Banca popolare dell'Emilia Romagna e ritirare il codice identificativo e la password personali. **Tutte le informazioni** sui servizi e sui costi di BPER Group servizi Online sono disponibili sul sito **www.bper.it**.



www.bper.it

HomeBanking
Informativo
GRATIS



Banca popolare dell'Emilia Romagna