

# Iniziano il prossimo 7 febbraio le lezioni della Scuola Aldo Sanchini dell'Odcec di Roma

## Formazione, al via il corso 2011

### Ruolo chiave per la professione di tirocinio e aggiornamento

DI ANDREA PERRONE\*

Il valore della formazione da tempo è stato declinato in tutte le sue fondamentali articolazioni. In primo luogo, la formazione costituisce il necessario presupposto per un corretto svolgimento dell'attività professionale. Di conseguenza formazione e aggiornamento, tenuto conto dell'operare in settori soggetti a ripetuti e continui cambiamenti normativi e interpretativi, accompagnano la nostra attività lavorativa. Dunque, l'esigenza formativa risulta imprescindibile anche nella fase di avvio della professione e del tirocinio professionale.

Tirocinio professionale e formazione devono essere complementari nella misura in cui alla pratica effettuata presso lo studio di un Dottore commercialista o di un Esperto contabile, si associ un'attività di studio e approfondimento delle materie che caratterizzano le tematiche professionali.

Per garantire lo svolgimento di tale attività, l'Ordine dei dottori

commercialisti e degli esperti contabili di Roma organizza da anni i corsi della «Scuola di Formazione Aldo Sanchini» presso la Facoltà di Economia della Sapienza Università di Roma.

Il corso ha una durata biennale e si suddivide nei moduli giuridici (fallimentare, societario e tributario) tenutosi lo scorso anno e nei moduli economico-aziendali (ragioneria, revisione legale dei conti e tecnica professionale) che inizierà il prossimo 7 febbraio.

I docenti sono selezionati tra Professori ordinari e associati della Facoltà di Economia, Magistrati, Avvocati e Dottori commercialisti con comprovata esperienza nella didattica.

Le materie e le tematiche dei corsi sono quelle che più frequentemente vengono affrontate nell'attività professionale e che sono oggetto delle prove dell'esame di Stato. Per incrementare le capacità degli iscritti, alla fine di ciascun anno di corso, vengono eseguite delle prove simulate dell'esame di Stato con la correzione dei temi in aula alla presenza dei docenti e degli studenti e con l'analisi degli elaborati consegnati.

Inoltre, la Scuola, nel corso dell'anno, promuove la formazione di gruppi di studio, ciascuno dei quali prende in esame una

specificata tematica professionale. Ogni gruppo alla fine del corso presenterà un lavoro di approfondimento che formerà oggetto di un convegno organizzato presso la stessa Scuola di Formazione, i cui relatori saranno

gli studenti autori degli elaborati. Una metodica finalizzata a garantire il massimo coinvolgimento nel corso dell'anno di formazione. Nello scorso anno 2010 la «Scuola di Formazione Aldo Sanchini» ha raccolto una

notevole partecipazione di tirocinanti e di colleghi che hanno potuto approfondire argomenti di loro interesse.

\*direttore della Scuola di formazione Odcec di Roma

#### NOVITÀ DAL SITO WWW.ODCEC.IT

##### • COLLEGATO LAVORO

La Commissione Diritto del lavoro dell'Odcec di Roma ha pubblicato (consultabile sul sito internet dell'Ordine [www.odcec.roma.it](http://www.odcec.roma.it)) un articolato e dettagliato elaborato dedicato al «Collegato lavoro», di cui alla legge n. 183 del 4 novembre 2010. Dopo un'ampia prefazione che esamina la filosofia del provvedimento nell'ambito dei rapporti di lavoro, il documento esamina molteplici aspetti: il potenziamento della certificazione dei contratti di lavoro; arbitrato e conciliazione; la rivoluzione dei verbali per gli ispettori del lavoro; l'impugnativa sui licenziamenti e le sanzioni per il lavoro a termine; il lavoro sommerso; l'apprendistato come incentivo; le novità del Collegato sulle Agenzie per il lavoro. Di particolare rilievo per l'assistenza alle imprese le novità sui contratti di collaborazione e quelle sull'indennità per cessazione dell'attività per i commercianti in crisi. Quindi le deleghe al governo sui lavori usuranti e sugli ammortizzatori sociali.

• **RESPONSABILITÀ CIVILE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**  
Gli atti e le attività illegittime dell'Amministrazione finanziaria danno luogo a responsabilità civile della stessa Amministrazione, secondo le regole che disciplinano la

responsabilità da fatto illecito. Partendo da questo assunto, la giurisprudenza e i profili di questa materia costituiscono oggetto del lavoro scaricabile dal sito dell'Ordine «Orientamenti della Corte di cassazione in tema di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria: danno risarcibile e giurisdizione» - elaborato dall'Avvocato Alessandro Riccioni, componente della Commissione processo tributario e coautore della Rassegna tributaria della Cassazione. Vengono esaminate le oscillazioni giurisprudenziali in materia di «danno esistenziale» e risarcimento del danno.

• **RASSEGNA TRIBUTARIA DELLA CASSAZIONE**  
Al fine di far conoscere, a chiunque fosse interessato alla materia tributaria, le principali pronunzie della Sezione tributaria della Corte di cassazione, l'Ordine ha messo a punto un sistema di rapida conoscenza. Ad oggi sono ben 11 i numeri della «Rassegna tributaria della Cassazione» reperibili sul sito internet [www.odcec.roma.it](http://www.odcec.roma.it). Ad ogni nuova pubblicazione l'Ordine invia una email con una sintesi dei contenuti e il link per scaricare il file (in formato word). Chiunque desiderasse iscriversi alla mailing list per ricevere tale avviso, può comunicare il proprio indirizzo email a: [sistemi.informativi@pecodcec.roma.it](mailto:sistemi.informativi@pecodcec.roma.it).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma  
Tel. 06/367211 Fax 06/36721230 - [ufficiostampa@odcec.roma.it](mailto:ufficiostampa@odcec.roma.it)

## Le implicazioni fiscali del principio contabile IFRS3 - Business combination

DI MARCO MUROLO\*

Il sito internet dell'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Roma ([www.odcec.roma.it](http://www.odcec.roma.it)) mette a disposizione il documento di approfondimento, predisposto dalla Commissione imposte reddito d'impresa e operazioni straordinarie dell'Ordine, relativo ai profili di natura tributaria derivanti dall'applicazione dell'International financial standard n. 3 (IFRS 3) - Business combination, da parte dei cd. Ias adopter, a seguito delle modifiche apportate al Tuir dalla legge n. 244/2007 e dall'articolo 4 del dm n. 48/2009.

Il documento ripercorre le principali criticità che possono derivare dall'applicazione del IFRS 3. Il citato Principio si rende applicabile, come noto, a fusioni, scissioni, conferimenti e cessioni d'azienda che realizzino «l'acquisizione» del controllo di un soggetto non appartenente al Gruppo societario «dell'acquirente»; disponendo la rilevanza a valori di mercato degli assets dell'azienda o del soggetto acquisito, secondo una logica tipicamente realizzativa, anche nel caso di operazioni di fusione e scissione.

Diversamente, invece, la normativa fiscale, contenuta nell'articolo 4 del dm n. 48/2009, si rende applicabile a tutte le citate operazioni, indipendentemente dalla circostanza che si realizzi un'acquisizione come definita dal IFRS 3. In estrema sintesi, l'attuale disciplina fiscale dispone: a) per le operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda una sostanziale neutralità fiscale con possibilità di affrancare, a talune condizioni, le differenze contabili emergenti in bilancio; b) per le

cessioni d'azienda un regime realizzativo, con emersione di plus/minusvalenze fiscalmente rilevanti in capo al cedente e valori fiscalmente riconosciuti in capo all'acquirente.

Tra le principali criticità evidenziate dal documento predisposto dalla Commissione Ii.dd., vi è appunto la differente impostazione seguita dal IFRS 3 e dalla normativa tributaria. Il primo, infatti, individua la natura realizzativa o neutrale dell'operazione a seconda che la stessa realizzi o meno un'acquisizione, la seconda, viceversa, determina gli effetti fiscali (realizzativi o neutrali) in ragione della natura giuridica dell'operazione posta in essere (fusione, scissione e conferimento o cessione d'azienda). La descritta dicotomia, oltre a creare potenziali discriminazioni tra Ias adopter e non, può comportare rilevanti incertezze in merito al corretto trattamento fiscale delle operazioni suddette, in particolare, nel caso in cui una fattispecie qualificata come realizzativa sul piano fiscale, sia considerata e rappresentata come neutrale in bilancio.

Il caso più evidente è quello delle cessioni d'azienda infra-gruppo. Per tali operazioni i principi contabili internazionali non dettano uno specifico trattamento contabile. D'altro canto, invece, la normativa fiscale è altrettanto chiara nell'affermare che gli effetti dell'operazione descritta, sia in capo al cedente che all'acquirente, devono essere misurati secondo criteri di mercato. Tale impostazione genera non poche perplessità, soprattutto con riferimento alle modalità attraverso le quali consentire il riconoscimento, in capo all'acquirente, dei valori pagati,

fiscalmente riconosciuti ma che non transiteranno mai nel conto economico in quanto non espressi in bilancio.

Relativamente alle operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda, la predetta neutralità degli effetti ai fini fiscali, stabilita in linea di principio dalle norme del Tuir, non presenta particolari problemi di natura applicativa. Tuttavia, la possibilità di affrancare fiscalmente, a talune condizioni e con diversi criteri, le eventuali differenze contabili emerse dall'operazione, pone rilevanti questioni in merito a quelle operazioni che non rientrano nell'ambito applicativo del IFRS 3 e per le quali la prassi contabile non ha ancora stabilito con opportuna chiarezza, se la rappresentazione in bilancio delle differenze contabili (non determinate comunque da valori di mercato) dovrà essere attribuita agli attivi patrimoniali o, viceversa, portata a riduzione del patrimonio netto. In tale seconda ipotesi, ci si chiede se sia possibile, comunque, accedere all'affrancamento fiscale, considerando la riduzione del patrimonio netto al pari di un integrale imputazione a conto economico di quei maggior valori che, in una rappresentazione secondo i Principi contabili italiani, dapprima sarebbero stati evidenziati nell'attivo e nel passivo acquisito e, successivamente, avrebbero concorso alla determinazione del reddito secondo diversi criteri (ammortamenti, utilizzo di fondi, perdite ecc.).

Tra i numerosi altri profili che emergono dall'intercetto tra la nuova normativa fiscale e l'IFRS 3, il documento esamina i riflessi fiscali di alcune pratiche contabili sconosciute ai Principi contabili domestici e invece consentite o imposte dall'IFRS 3.

Tra queste assume particolare rilevanza il cosiddetto restatement che, ove entro un anno dall'effettuazione dell'operazione emergano nuove informazioni, impone la ridefinizione della composizione, quantitativa e qualitativa, dell'attivo e del passivo patrimoniale.

Il principale dubbio di natura interpretativa è se le modifiche apportate agli attivi acquisiti - secondo l'applicazione di corretti principi contabili - possano o debbano acquisire rilevanza anche ai fini fiscali. La risposta non sembra che poter essere positiva, soprattutto alla luce della nuova e più stringente derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio disposta dall'articolo 83 Tuir, per i soggetti Ias adopter. Restano, tuttavia, aperte numerose domande sul «come» consentire il trasferimento in ambito fiscale del predetto trattamento contabile, contenendo, da un lato, il divieto di doppia imposizione/deduzione, dall'altro, l'autonomia dei singoli periodi d'imposta.

Sono oggetto d'esame altre questioni di diversa natura: il rapporto tra la possibilità di affrancamento (fiscale) dell'avviamento emergente nelle operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda e l'obbligo di capitalizzare su quest'ultimo la fiscalità differita; il coordinamento tra l'impossibilità di operare la retrodatazione contabile nelle regole IAS/IFRS e la facoltà di retrodatazione fiscale; il trattamento (fiscale) dell'avanzo misurato secondo criteri di mercato.

\* **consulente Commissione imposte dirette reddito d'impresa e operazioni straordinarie Odcec di Roma**