

ACCESSO ALLA PROFESSIONE. NORMATIVA E ADEMPIMENTI

L'ALBO PROFESSIONALE

Per esercitare la professione di **dottore commercialista** o di **esperto contabile**, è necessaria l'iscrizione all'**Albo** (art. 2, d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139). Quest'ultimo è diviso in due Sezioni:

Sezione A – Commercialisti.

Sezione B – Esperti contabili.

Agli iscritti è riconosciuta competenza specifica in *economia aziendale e diritto d'impresa* e, comunque, nelle *materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie e amministrative*.

Accanto a quelle di cui sopra, il d.lgs. 139/2005 – che disciplina la costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili – riconosce competenze tecniche per l'espletamento di altre attività professionali diversificate secondo la sezione (A o B) di appartenenza.

Per l'iscrizione all'Albo è necessario:

- a) essere cittadino italiano, ovvero cittadino di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato estero a condizione di reciprocità;
- b) godere il pieno esercizio dei diritti civili;
- c) essere di condotta irreprensibile;
- d) avere la residenza o il domicilio professionale nel circondario in cui è costituito l'Ordine cui viene richiesta l'iscrizione o il trasferimento.

Non possono ottenere l'iscrizione all'Albo o nell'elenco speciale coloro che, con sentenza definitiva, hanno riportato condanne a pene che, a norma dell'ordinamento, darebbero luogo alla radiazione dall'Albo.

Per l'iscrizione dei dottori commercialisti nella **Sezione A – Commercialisti** è, altresì, necessario:

- a) il diploma di laurea specialistica nella **classe 64/S** (*scienze dell'economia*) e il diploma di laurea magistrale nella **classe LM56** (*scienze dell'economia*) o il diploma di laurea specialistica nella **classe 84/S** (*scienze economiche e aziendali*) e diploma di laurea magistrale nella **classe LM77** (*scienze economiche e aziendali*), ovvero diploma di laurea rilasciato dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'art. 17, comma 95, della legge 15 maggio 1997, n. 127;
- b) **avere superato l'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista**, secondo le norme vigenti all'epoca in cui l'esame è stato sostenuto.

Per l'iscrizione alla **Sezione B – Esperti contabili** è, altresì, necessario:

- a) essere in possesso di un diploma di laurea nella **classe 17** o nella **classe L18** (*scienze dell'economia e della gestione aziendale*) nella **classe 28** o nella **classe L33** (*scienze economiche*);
- b) **avere superato l'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione**, secondo le norme a esso relative.

L'ABILITAZIONE

Tirocinio

Come affermato innanzi, l'abilitazione all'esercizio della professione si consegue superando l'esame di Stato, previo **tirocinio di durata triennale**.

Presso ciascun Ordine territoriale è istituito un **Registro dei tirocinanti**, aggiornato a cura dell'Ordine medesimo, sulle cui iscrizioni e cancellazioni delibera il Consiglio dell'Ordine.

Il Registro è diviso in due Sezioni, denominate, rispettivamente, *tirocinanti commercialisti* e *tirocinanti esperti contabili*. La richiesta d'iscrizione, in ciascuna delle due sezioni, presuppone il possesso dei requisiti elencati nel precedente paragrafo.

Il tirocinio professionale deve essere compiuto per un periodo di tempo ininterrotto, e va svolto presso un professionista (*dominus*) iscritto nell'Albo da almeno cinque anni.

Il Ministro dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, sentito il Consiglio nazionale, stabilisce, con proprio regolamento, i contenuti e le modalità di effettuazione del tirocinio, ivi comprese le forme della vigilanza dei Consigli degli Ordini territoriali sul corretto svolgimento dei tirocini e le relative sanzioni disciplinari, la fissazione del numero massimo di tirocinanti per ciascun professionista e gli effetti ostativi delle sanzioni disciplinari di particolare gravità relativamente all'assunzione di tirocinanti da parte del professionista.

Il medesimo regolamento determina, inoltre:

- a) le modalità di svolgimento di parte del tirocinio in un altro Stato membro dell'Unione europea, con il limite massimo di un semestre, unico e ininterrotto, presso un soggetto abilitato all'esercizio di professioni equiparate, ai sensi della normativa vigente in tema di riconoscimento dei diplomi stranieri, a quella di dottore commercialista ed esperto contabile;
- b) le condizioni, sulla base delle quali coloro che hanno effettuato il periodo di tirocinio, per l'accesso alla Sezione B Esperti contabili dell'Albo, possono essere esentati, in tutto o in parte, dal tirocinio per l'accesso alla Sezione A Commercialisti. In ogni caso, per l'ammissione all'esame di accesso alla Sezione A Commercialisti, il tirocinante deve aver svolto almeno un anno di tirocinio professionale presso un professionista iscritto nella Sezione stessa.

Il tirocinio può essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale ovvero a una sua parte.

Il professionista, presso il quale si svolge il tirocinio vigila sull'attività del tirocinante, al fine di verificare che questa sia volta all'apprendimento delle tecniche professionali e all'acquisizione di esperienze applicative. Fatto salvo quanto disposto dall'art. 2041 c.c. (*Azione generale di arricchimento*), al tirocinante **non si applicano** le norme sul contratto di lavoro per i dipendenti di studi professionali.

Il Consiglio dell'Ordine territoriale verifica l'effettivo svolgimento del tirocinio, anche tramite resoconti del tirocinante o colloqui con questi.

Esame di abilitazione

Ogni anno, con ordinanza del ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca si indicano due sessioni di esame di abilitazione all'esercizio della professione. In ciascuna, si svolgono esami distinti per l'accesso alle Sezioni A e B dell'Albo.

Mentre coloro che hanno compiuto il tirocinio prescritto per accedere alla Sezione A **possono** partecipare anche agli esami per l'iscrizione alla Sezione B dell'Albo, coloro che hanno compiuto il tirocinio prescritto per accedere alla Sezione B **non possono** partecipare all'esame per l'iscrizione alla Sezione A dell'Albo.

LE PROVE D'ESAME

Sezione A dell'Albo

A partire dal 2008, l'esame di Stato per l'iscrizione nella Sezione A dell'Albo è così articolato:

- a) **tre prove scritte**, di cui una a contenuto pratico (si tratta di una novità assoluta), dirette all'accertamento delle conoscenze teoriche del candidato e della sua capacità di applicarle praticamente;
- b) **una prova orale** diretta all'accertamento delle conoscenze del candidato, oltre che nelle materie oggetto delle prove scritte, anche nelle seguenti materie: informatica, sistemi informativi, economia politica, matematica e statistica, legislazione e deontologia professionale.

Le prove scritte consistono in:

- a) una **prima prova** riguardante le seguenti materie:
 - *ragioneria generale e applicata;*
 - *revisione aziendale;*
 - *tecnica industriale e commerciale;*
 - *tecnica bancaria;*
 - *tecnica professionale;*
 - *finanza aziendale;*
- b) una **seconda prova** riguardante le seguenti materie:
 - *diritto privato;*
 - *diritto commerciale;*
 - *diritto fallimentare;*
 - *diritto tributario;*
 - *diritto del lavoro e della previdenza sociale;*
 - *diritto processuale civile;*
- c) una **prova a contenuto pratico**, costituita da un'esercitazione sulle materie previste per la prima prova scritta ovvero dalla redazione di atti relativi al contenzioso tributario.

Sono **esentati dalla prima prova scritta** coloro che provengono dalla Sezione B dell'Albo e coloro che hanno conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati sulla base di convenzioni tra Consiglio dell'ordine territoriale e università.

Sezione B dell'Albo

Per l'iscrizione nella Sezione B dell'Albo, l'esame di Stato si articola come segue:

- a) **tre prove scritte**, di cui una a contenuto pratico (come per la Sezione A, si tratta di una novità in vigore dal 2008), dirette all'accertamento delle conoscenze teoriche del candidato e della sua capacità di applicarle praticamente nelle materie indicate dalla direttiva n. 84/253/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1984, e dall'art. 4 del d.lgs. 27 gennaio 1992, n. 88;
- b) **una prova orale**, avente a oggetto le materie previste per le prove scritte e questioni teorico-pratiche relative alle attività svolte durante il tirocinio professionale, nonché aspetti di legislazione e deontologia professionale.

Le prove scritte, di cui al comma 1, lettera a), consistono in:

- a) una **prima prova**, che verte sulle seguenti materie:
 - contabilità generale;
 - contabilità analitica e di gestione;
 - disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati;
 - controllo della contabilità e dei bilanci;
- b) una **seconda prova**, attinente alle seguenti materie:
 - diritto civile e commerciale;
 - diritto fallimentare;
 - diritto tributario;
 - diritto del lavoro e della previdenza sociale;
 - sistemi di informazione e informatica;
 - economia politica e aziendale;
 - principi fondamentali di gestione finanziaria;
 - matematica e statistica;
- c) una **prova a contenuto pratico**, costituita da un'esercitazione sulle materie previste per la prima prova scritta.

Sono **esentati dalla prima prova scritta** i soggetti che hanno conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati sulla base di convenzioni tra Consiglio dell'ordine territoriale e università.

Nota bene

Possono partecipare all'esame di Stato anche i laureati che non hanno completato il tirocinio entro la data di scadenza per la presentazione della domanda, purché lo completino entro la data di inizio degli esami. Il candidato si impegna a consegnare entro la data dell'esame, un'autocertificazione relativa al compimento del tirocinio.

SEDI D'ESAME

Il Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica con ordinanza, attraverso la quale indice le due sessioni di esami, presceglie anche le relative sedi.

Ai candidati è data facoltà di sostenere gli esami di Stato in una qualsiasi delle sedi indicate dall'ordinanza ministeriale, indipendentemente dalla loro residenza anagrafica.

Al momento della domanda di ammissione, dunque, il candidato deve **indicare la sede presso la quale intende sostenere l'esame**.

Nota bene

I candidati possono presentare l'istanza ai fini dell'ammissione agli esami di Stato **in una sola delle sedi indicate** nella tabella riportata di seguito.

La dritta

Vi sono sedi d'esame presso le quali, a torto o a ragione, le commissioni sono considerate più «morbide» nel giudicare i candidati, per cui il numero dei promossi (casistica alla mano) è più elevato; tuttavia, a fronte di questo *indubitabile pregio*, tali sedi soffrono a volte il difetto di impiegare troppo tempo nella correzione dei temi. Spesso le lungaggini (i tempi vanno da quelli *biblici* — mesi e mesi — di certe sedi *lumaca* ai 20-30 gg. — ma parliamo di casi limite — di altre) si protraggono a tal punto che si arriva alla sessione successiva senza che si conoscano gli esiti dell'esame; in questa situazione di incertezza, i candidati o sono costretti a saltare la sessione, scoprendo poi di essere stati bocciati, con la conseguenza di restare un anno fermi «ai box», o per evitare ciò, devono sostenere nuovamente gli scritti, con un evidente aggravio di stress.

Tabella delle sedi di esami di Stato

ANCONA	NAPOLI (II Università)
BARI	NAPOLI (Univ. Napoli Parthenope)
BENEVENTO (Univ. del Sannio)	PADOVA
BERGAMO	PALERMO
BOLOGNA	PARMA
BRESCIA	PAVIA
CAGLIARI	PERUGIA
CAMERINO	PESCARA (Un. G. D'Annunzio)
CAMPOBASSO (Univ. Molise)	PISA
CASSINO	PIACENZA (Univ. Cattolica Milano)
CASTELLANZA (VA) Libero Ist. 'Cattaneo'	RIMINI (Univ. Bologna)
CATANIA	ROMA 'La Sapienza'
CATANZARO	ROMA 'Tor Vergata'
COSENZA (Univ. Calabria)	ROMA (L.U.I.S.S.)
FERRARA	SALERNO
FIRENZE	SASSARI
FOGGIA	SIENA
FORLÍ (Univ. Bologna)	TERAMO
GENOVA	TORINO
L'AQUILA	TRENTO
LECCE	TRIESTE
MACERATA	UDINE
MESSINA	URBINO
MILANO (Univ. Cattolica)	VARESE (Univ. dell'Insubria)
MILANO (Bicocca)	VENEZIA
MILANO (Univ. Bocconi)	VERCELLI (Univ. Piemonte Orientale)
MODENA	VERONA
NAPOLI (Univ. Federico II)	VITERBO (Univ. della Tuscia)

PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

I candidati presentano la domanda di ammissione – entro i termini stabiliti dall'ordinanza ministeriale – alla segreteria dell'università o istituto di istruzione universitaria presso cui intendono sostenere gli esami.

Coloro che hanno chiesto di partecipare alla prima sessione e che sono stati assenti alle prove possono presentarsi alla seconda sessione producendo una nuova domanda entro la data stabilita e facendo riferimento alla documentazione già allegata alla precedente istanza.

La domanda d'esame – indirizzata al Presidente della Commissione esaminatrice – in carta libera, con l'indicazione della data di nascita e di residenza, deve essere corredata dei seguenti documenti:

1. per l'abilitazione all'esercizio della **professione di dottore commercialista**: diploma di laurea specialistica nella **classe 64/S** (*scienze dell'economia*) e il diploma di laurea magistrale nella **classe LM56** (*scienze dell'economia*) o il diploma di laurea specialistica nella **classe 84/S** (*scienze economiche e aziendali*) e diploma di laurea magistrale nella **classe LM77** (*scienze economiche e aziendali*), ovvero diploma di laurea rilasciato dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'art. 17, comma 95, l. n. 127/97;
2. per l'abilitazione all'esercizio della **professione di esperto contabile**: diploma di laurea nella **classe 17** o nella **classe L18** (*scienze dell'economia e della gestione aziendale*) o nella **classe 28** o nella **classe L33** (*scienze economiche*). Il candidato può presentare un certificato sostitutivo del titolo originale rilasciato dalla competente Università;
3. ricevuta dell'avvenuto versamento – sul **c/c postale n. 1016**, intestato all'**UFFICIO REGISTRO TASSE CC.GG. di Roma** – della tassa di ammissione agli esami, nella misura di **€ 49,58** (fissata dall'art. 2, comma 3, d.P.C.M. 21 dicembre 1990);
4. ricevuta del versamento all'economato dell'università del contributo *ex art. 5* della legge 24 dicembre 1993, n. 537 stabilito da ogni singolo ateneo (quindi variabile);

Nota bene

Il pagamento può essere effettuato anche direttamente presso l'Ufficio esami di Stato utilizzando, ove presente, il terminale POS.

5. Certificato di compimento del tirocinio.
-

Nota bene

In luogo dei documenti di cui al punto 1, nonché del certificato attestante il compimento del tirocinio, i richiedenti possono presentare, sotto la propria responsabilità, una dichiarazione sostitutiva ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

I candidati cittadini italiani della Regione Trentino-Alto Adige che chiedono di sostenere l'esame in lingua tedesca devono presentare la domanda di ammissione agli esami di presso la sede di Trento.

Per il 2011, in base all'ordinanza ministeriale del 22 marzo 2011, i candidati dovranno presentare la domanda di ammissione:

- alla 1^a sessione, **non oltre il 13 maggio 2011**;
- alla 2^a sessione, **non oltre il 14 ottobre 2011**.

La domanda va consegnata alla segreteria dell'università presso cui intendono sostenere gli esami direttamente a mano, ovvero spedita, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, al relativo indirizzo; a tal fine, fa fede la data dell'ufficio postale accettante. Sono, altresì, accolte le domande di ammissione presentate oltre i termini qualora il Rettore o il Direttore, a suo insindacabile giudizio, ritenga che il ritardo nella presentazione sia giustificato da gravi motivi.

Nota bene

Non sono valide ai fini dell'ammissione agli esami di stato le domande di ammissione e i documenti pervenuti **via fax**.

In ciascuna sessione non può essere sostenuto l'esame per l'esercizio di più di una delle professioni di cui all'art. 1 della suddetta ordinanza.

Tutta la documentazione necessaria per l'iscrizione è in distribuzione presso gli sportelli dell'Ufficio Esami di Stato a decorrere dalla data di apertura delle iscrizioni.

Con le norme relative all'autocertificazione è possibile ridurre notevolmente l'elenco dei documenti da presentare.

SVOLGIMENTO DELLE PROVE E PROGRAMMA D'ESAME

Gli esami di Stato per l'accesso alla **sezione A** dell'Albo hanno inizio in tutte le sedi per la *prima sessione* il giorno **15 giugno 2011** e per la *seconda sessione* il giorno **23 novembre 2011**.

Gli esami per l'accesso alla **sezione B** dell'Albo hanno inizio in tutte le sedi per la *prima sessione* il giorno **22 giugno 2011** e per la *seconda sessione* il giorno **30 novembre 2011**.

Le prove successive si svolgono secondo l'ordine stabilito per le singole sedi dai Presidenti delle commissioni esaminatrici, reso noto con avviso nell'albo dell'università o istituto di istruzione universitaria sede di esami.

Circa il programma d'esame delle prove scritte, si è già detto in precedenza.

È appena il caso di aggiungere che la scelta dei temi avviene immediatamente prima della dettatura e per estrazione a sorte fra le tracce elaborate dalla commissione collegialmente.

Per lo svolgimento delle prove scritte sono assegnate ai candidati cinque ore dal momento della dettatura del tema.

Per quanto attiene, invece, alla prova orale, essa è diretta all'accertamento delle conoscenze tecniche del candidato e della sua capacità di applicarle a specifici casi concreti nelle seguenti materie, oltre che in quelle oggetto delle prove scritte:

- economia politica;
- informatica;
- matematica;
- sistemi informativi;
- statistica.

L'accertamento di quest'ultimo gruppo di materie dovrà essere limitato alle esigenze della professione di Dottore Commercialista e a quelle del controllo della contabilità e dei bilanci.

La prova orale avrà la durata di non meno di venti minuti.

La dritta

Per la preparazione alla prova orale è bene soffermarsi su tutti gli argomenti sui quali verte il programma d'esame, ricordandosi che i commissari sono equamente divisi tra docenti universitari e professionisti. Dunque attenzione alla teoria ma anche alla pratica, magari facendo tesoro dei tre anni di tirocinio, previsti dalla legge, presso uno studio commercialista.

Il candidato dichiarato non idoneo nella prima sessione può ripetere l'esame nella sessione successiva ed è obbligato a ripetere tutte le prove, anche quelle eventualmente superate nella sessione precedente (art. 19 del D.M. 9-9-57).

ISTRUZIONI PER LO SVOLGIMENTO DELLE PROVE SCRITTE

Operazioni preliminari

Ciascun Candidato, prima di ogni prova, deve presentarsi al personale addetto per le **procedure di identificazione**.

A tal fine, deve produrre un documento di riconoscimento in corso di validità (carta d'identità, patente o passaporto) e firmare contestualmente il Verbale di Entrata.

Per garantire l'anonimato delle prove scritte, gli elaborati devono essere depositati e conservati in buste chiuse e sigillate non trasparenti.

La *prassi più diffusa* è la seguente:

- il Candidato riceve
 1. una **bustina bianca** contenente un cartoncino;
 2. uno o più **fogli protocollo** timbrati dall'Ateneo e siglati da un Commissario.
Non è consentito utilizzare fogli privi di tali contrassegni;
 3. una **busta grande** (di solito di colore giallo).
- il Candidato deve:
 - a) scrivere sul cartoncino, in stampatello leggibile, il proprio nome, cognome e data di nascita;
 - b) inserire il cartoncino nella bustina bianca, chiuderla e metterla nella busta grande gialla assieme all'elaborato.

Il Candidato deve accertarsi che su nessun materiale (bustina bianca, foglio protocollo e busta gialla) compaiano segni identificativi di alcun tipo, anche se involontari, pena l'invalidazione della prova e l'esclusione del Candidato stesso da tutte le prove successive, indipendentemente dalla votazione conseguita.

Tutti i fogli consegnati durante lo svolgimento delle prove scritte dovranno essere riconsegnati al termine delle stesse, anche quelli contenenti le tracce d'esame.

La dritta

Portatevi una penna ad inchiostro nero, non si sa mai. Alcune commissioni potrebbero crearvi problemi nel caso utilizzaste una penna di altro colore (ad esempio rossa o blu).

Non è consentito, nella stesura finale del compito, l'utilizzo della matita, né di correttori liquidi per la cancellazione.

I candidati non possono portare in aula libri, periodici, giornali ed altre pubblicazioni di alcun tipo, né borse o simili capaci di contenere pubblicazioni del genere, né telefoni cellulari; in caso contrario, tutto dovrà essere consegnato, prima dell'inizio della prova, al personale di vigilanza, che provvederà alla restituzione al termine dell'esame.

Durante lo svolgimento delle prove scritte i candidati non potranno altresì comunicare fra di loro in alcun modo, pena l'immediata esclusione dall'esame, e conseguentemente da tutte le prove successive.

La dritta

In un lasso di tempo relativamente breve (5 ore) e data l'oggettiva difficoltà delle tracce d'esame, è molto difficile, se non impossibile, produrre elaborati completi e rigorosamente scientifici. Portare con sé un codice civile non commentato (consultabile sempre) o il testo dei principi contabili (alcune commissioni lo lasciano consultare) può essere molto utile per trovare lo spunto adatto a «sbloccarsi».

Operazioni conclusive

Al termine delle prove il Candidato deve:

1. inserire nella busta grande il compito svolto e chiudere la busta, controllando che al suo interno vi sia anche la bustina piccola bianca;
2. consegnare la busta grande ad un membro della Commissione, che la sigilla e appone la propria firma sul retro;
3. firmare il verbale di uscita.

Votazione

Ogni singola prova viene superata se si raggiungono i sei decimi dei voti a disposizione della Commissione.

I decimi corrispondono al numero dei Commissari.

Esempio:

Se la Commissione è formata da 8 Commissari, il voto di ciascuna prova sarà in ottantesimi e poichè ogni Commissario esprime la sua valutazione con voto da 1 a 10, il voto minimo sarà 48 (= 8×6) il voto massimo sarà 80 (= 8×10).

Sono ammessi alle prove orali i candidati che abbiano raggiunto i sei decimi di voto in ciascuna delle prove scritte. **Il candidato che non abbia raggiunto la sufficienza in una prova, non è ammesso alla successiva.**

Sulle prove orali la Commissione delibera appena compiuta ciascuna delle prove stesse, assegnando i voti di merito. Dei voti è data comunicazione giornalmente, al termine della seduta.

L'esito finale di abilitazione sarà il risultato della somma dei voti delle singole prove.

La dritta

È facile immaginare, e la casistica degli esami lo conferma, che ogni Commissario tende a chiedere gli argomenti a lui più familiari e/o che sono più vicini al suo insegnamento universitario. Se si considera poi il fatto che almeno due di essi sono Dottori commercialisti, con tutta probabilità il loro sarà un approccio all'esame poco teorico, improntato, piuttosto, alla pratica professionale e alla stretta attualità. Il consiglio è quello di leggere attentamente quotidiani e riviste fiscali e mantenersi costantemente aggiornati.

Alla luce di questa considerazione, sarà molto utile cercare di conoscere in anticipo:

- *chi* sono i Commissari;
 - *quali* materie insegnano;
 - *se*, eventualmente, hanno pubblicato testi universitari a riguardo da poter consultare;
- il tutto, al fine di raggiungere una preparazione *ad hoc* per l'esame di Stato.

LA PROVA SCRITTA: ALCUNI UTILI SUGGERIMENTI

Come detto, per lo svolgimento delle prove scritte sono assegnate ai candidati cinque ore dal momento della dettatura del tema. Cinque ore sono tante, ma possono diventare terribilmente poche in sede d'esame. La tensione, infatti, può giocare brutti scherzi soprattutto quando si arriva all'«appuntamento» senza un'adeguata preparazione o «organizzazione mentale».

La gestione del tempo diventa così fondamentale per la buona riuscita di una prova scritta.

Un buon inizio può essere la stesura di una «scaletta», ossia di uno schema essenziale articolato in punti, che rappresentano i capisaldi di riferimento grazie ai quali sviluppare lo svolgimento della «traccia» del tema, ordinati in maniera sequenziale. La scaletta potrà tornare utile prima della consegna dell'elaborato per controllare che tutti gli argomenti siano stati adeguatamente trattati e per verificarne l'esatta successione.

Si potrebbe procedere nel seguente modo:

- 1) **fase progettuale:** utilizzare *parole chiave* che rimandino ai concetti da esprimere e sviluppare in seguito;
- 2) **fase espositiva:** inquadramento dell'argomento dal punto di vista aziendalistico (o giuridico a seconda del tema) con cenni agli aspetti civilistici e fiscali; potrebbe essere utile avvalersi di esempi pratici, prospetti riassuntivi e scritture contabili;
- 3) **fase revisionale:** verifica della *forma* e del *contenuto* dell'esposizione, attraverso un'attenta rilettura;
- 4) **consegna:** un tema ordinato e pulito è sempre un ottimo viatico per il superamento dell'esame.

ESEMPIO DI TEMA**La costituzione delle società di capitali**

Possibile schema di svolgimento («scaletta»).

- 1) Caratteri generali delle società di capitali.
- 2) Costituzione società per azioni

- 3) Costituzione società a responsabilità limitata.
- 4) Costituzione di una società in accomandita per azioni
- 5) Costituzione di una cooperativa
- 6) Conferimenti.
- 7) Esempi pratici.

Si potrebbe partire dalla definizione dettata dal codice civile (art. 2247) del contratto di società.

La società si costituisce per contratto al quale possono partecipare due o più persone, attraverso il conferimento di beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili.

Parole chiave potrebbero essere: *personalità giuridica, autonomia patrimoniale perfetta, responsabilità limitata.*

La dritta

Occhio alla *terminologia tecnica*: dimostrare di padroneggiarla è un elemento a favore, ma palesarne l'ignoranza, seppure «involontariamente», può produrre danni irreparabili. Legittimo, illegittimo, si scrivono con una sola «g», il *negozio giuridico* è una dichiarazione di volontà e non, come è capitato leggere, un esercizio commerciale di settore.

Per quanto riguarda i punti successivi, si potrebbe partire dai termini *atto costitutivo, statuto, iscrizione al registro delle imprese, omologazione, modelli organizzativi, azioni, quote, conferimenti*, per illustrare puntualmente le modalità di costituzione delle società di capitali (S.p.A., S.r.l., S.a.p.A. e cooperative) evidenziando le novità introdotte dalla riforma del diritto societario rispetto alla disciplina precedente (ad es. versamento del 25% dei conferimenti in denaro e non più dei 3/10).

Infine, potrebbe essere utile riportare esempi pratici di scritture in partita doppia che riguardano la costituzione di una S.p.A. o di una S.r.l.

La dritta

Attenzione a non «uscire fuori traccia» o a produrre un elaborato poco equilibrato, trattando sommariamente alcuni argomenti e dilungandosi su altri: sarebbe un errore fatale.

La sintesi può essere una virtù, a patto che gli argomenti vengano sviluppati nella loro globalità, attraverso un'esposizione chiara ed esaustiva.

Cura della grafia: un tema poco leggibile, disordinato e imbrattato potrebbe infastidire non poco i Commissari, costretti ad un estenuante compito di decifrazione, e influenzare negativamente la valutazione finale del candidato col rischio di vedersi respinto il tema.

ESERCIZIO 7

RILEVAZIONE E CONTABILIZZAZIONE DELLA PERDITA DI VALORE

Nel momento in cui il valore recuperabile di un'attività risulta essere di importo inferiore al suo valore contabile, è necessario procedere alla riduzione di quest'ultimo rilevando una perdita per riduzione di valore.

La perdita per riduzione di valore deve essere rilevata nel seguente modo:

- nel conto economico per le attività iscritte al costo ammortizzato;

Conto economico	a	Impianto			
-----------------	---	----------	--	--	--

Rilevazione perdita per riduzione di valore

- come una riduzione della rivalutazione nel caso di attività iscritte al valore rivalutato, secondo quanto previsto dallo specifico Ias, e, per l'eccedenza, rispetto al valore della rivalutazione, imputata a conto economico.

<i>Diversi</i>	a	Impianto			
Riserva di rivalutazione					
Conto economico					

Rilevazione perdita per riduzione di valore e storno della riserva di rivalutazione

Dopo la rilevazione della perdita per riduzione di valore, si dovrà procedere a:

- rettificare il piano di ammortamento al fine di ripartire il valore contabile al netto del valore residuo lungo la sua restante vita utile;
- rettificare le connesse attività o passività fiscali differite eventualmente rilevate secondo quanto dettato dallo Ias 12 al fine di adattare alla nuova situazione.

Esempio

Si ipotizzi che nel 2008 sia stato acquistato un impianto del costo di 100.000 Euro. La sua vita utile viene stimata in 5 anni. Il coefficiente di ammortamento civilistico è del 20% mentre quello fiscale è del 25%.

Il piano di ammortamento civilistico e fiscale iniziale, unitamente alla fiscalità differita calcolata sulla base di un'aliquota pari al 37,25%, risulta essere

Annualità	Ammortamento civilistico (20%)	Ammortamento fiscale (25%)	Fiscalità differita passiva
2006	20.000	25.000	1.862,5
2007	20.000	25.000	1.862,5
2008	20.000	25.000	1.862,5
2009	20.000	25.000	1.862,5
2010	20.000	-7.450	
Totale	100.000	100.000	0

Si ipotizzi che nell'esercizio successivo alla prima rilevazione si decida di utilizzare la contabilizzazione al valore rivalutato e che nel 2009 il valore del bene risulti pari a 110.000 Euro.

Si procede, quindi, alla rideterminazione del suo valore contabile

Fondo ammortamento	a	Riserva di rivalutazione	10.000
Impianto	a	Riserva di rivalutazione	10.000

A questo punto il valore contabile dell'impianto nel 2009 risulta essere pari a 110.000 Euro ed è necessario procedere alla rideterminazione del piano di ammortamento civilistico.

Il piano di ammortamento fiscale non subisce variazioni, in quanto il costo fiscale dell'impianto resta pari a 100.000 Euro, e, quindi, è necessario procedere al ricalcolo della fiscalità differita.

Annualità	Ammortamento civilistico (20%)	Ammortamento fiscale (25%)	Fiscalità differita passiva
2006	0	25.000	1.862,5
2007	27.500	25.000	7.450**
2008	27.500	25.000	0*
2009	27.500	25.000	0*
2010	27.500		-9.312,5***
Totale	110.000	100.000	0

* Si tratta di una differenza tra valore civilistico e fiscale permanenti che non dà luogo a rilevazione di fiscalità differita.

** Si tratta di fiscalità differita passiva o imposte differite che non erano state rilevate nel 2008.

*** Utilizzo fiscalità differita accumulata.

Alla fine del 2010 si rileva una perdita di valore non fiscalmente deducibile pari a 40.000 Euro.

Diversi	a	Impianto	40.000
Riserva di rivalutazione			30.000
Conto economico			10.000

Il valore contabile dell'impianto alla fine del 2010 risulta così composto:

Valore rivalutato del 2009	110.000
Quota di ammortamento 2009	27.500
Perdita di valore 2010	40.000
Valore ammortizzabile	42.500
Quote di ammortamento residue annuali (3)	14.166,67
Valore residuo a fine 2010	28.333,34

Il piano di ammortamento per il 2011 ed il 2012 sarà il seguente

Annualità	Ammortamento civilistico (20%)	Ammortamento fiscale (25%)	Fiscalità differita
2006	0	25.000	1.862,5
2007	27.500	25.000	7.450
2008	14.166,67	25.000	0*
2009	14.166,67	25.000	0*
2010	14.166,67		-5.277,08***
Storno della fiscalità differita rilevata in eccesso			-4.035,42****
Totale	70.000	100.000	0

* Non si programma di rilevare la fiscalità differita in quanto in base alle previsioni non sarà riassorbita dalle differenze temporanee.

*** Utilizzo della fiscalità differita.

****La fiscalità differita che era stata rilevata nel 2008 e 2009 deve essere stornata per adeguarla all'importo che troverà effettivo riscontro nella nuova situazione contabile. L'eccesso, pari a 4.035,42 Euro sarà imputato a conto economico.

CESSIONE D'AZIENDA

SCHEMA DI SVOLGIMENTO:

1. Profili civilistici.
 2. Natura economica dell'azienda e problematiche valutative e di rappresentazione contabile.
 3. Analisi di un caso pratico.
-

1. PROFILI CIVILISTICI

Concetto di azienda

L'art. 2555 c.c. stabilisce che l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (intesa come attività esercitata dall'imprenditore o, comunque, a lui giuridicamente riconducibile e consistente nell'esercizio professionale di un impegno economico organizzato al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi).

Da tale disposizione si evince che l'azienda può includere anche beni non di proprietà dell'imprenditore, ma a lui collegati da diritti di godimento di natura personale o reale — usufrutto —, compresi gli immobili goduti in forza di locazione).

Il testo letterale indica che solo i beni costituiscono elementi essenziali dell'azienda — e non anche i diritti o i rapporti.

Poiché il legislatore classifica l'azienda come unione di beni, l'appartenenza ad essa di beni e servizi investe la possibilità se questi possano rientrare nella nozione giuridica di bene.

L'art. 810 c.c. descrive come beni solamente le cose che possono formare oggetto di diritti.

La Cassazione ha però statuito che l'azienda è un complesso di beni materiali, immateriali, crediti, debiti connessi per lo svolgimento dell'impresa; complesso che si distingue dai beni che lo compongono (*universitas rerum o facti*: insieme di cose unificate da una comune destinazione economica).

Giuridicamente esistono due interpretazioni:

- 1) alcuni sostengono che il concetto di azienda accoglie solo i beni che formano oggetto di diritti (beni mobili e immobili), con esclusione dei diritti (usufrutto, rapporti contrattuali ecc.) che in senso giuridico non sono beni. Contratti, crediti e debiti, pur non facendo parte dell'azienda — non sono elementi costitutivi della stessa — si trasferiscono per effetto naturale della sua cessione, ma ciò deve essere espressamente evidenziato nel contratto;
- 2) altri affermano che l'azienda comprende non solo i beni giuridici in senso stretto, ma pure i rapporti giuridici indicati dagli articoli del codice civile: 2558 (se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti sti-

pulati per l'esercizio dell'azienda); 2559 (la cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica del debitore o di sua accettazione, ha effetto nei confronti dei terzi); 2560 (l'alienante non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito).

Elementi essenziali della cessione aziendale

Il trasferimento del pacchetto azionario di controllo (o della totalità) di una società, che implica una sostituzione soggettiva dei titolari del capitale di rischio, non comporta la cessione dell'azienda che rimane espressione della medesima società — la vendita delle azioni non può identificarsi con l'alienazione del patrimonio sociale. L'art. 2556 c.c. stabilisce (per le imprese soggette a registrazione) che il contratto che ha per oggetto la cessione della proprietà o il trasferimento dell'azienda deve essere provato per iscritto, salvo l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda stessa.

Tale contratto, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, deve essere depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese nel termine di trenta giorni a cura del notaio rogante o autenticante. Poiché le norme esaminate impongono, nella cessione aziendale, l'osservanza delle forme stabilite per il trasferimento dei singoli beni (ad esempio, se l'azienda comprende un bene immobile, il suo trasferimento deve essere trascritto, con efficacia di pubblicità dichiarativa, presso il registro immobiliare; art. 2643 c.c.; oppure, se è prevista la donazione, l'atto pubblico è richiesto *ad substantiam*), sembra che il legislatore accolga la teoria atomistica dell'azienda (pluralità di cose la cui indubbia unità economica non è rilevante sul piano giuridico; in altre parole, manca un'identità giuridica dell'azienda).

La nuova disciplina sul trasferimento d'azienda (contenuta nel D.Lgs. 2/02/2001, n. 18) prevede, ove si abbia la sostituzione della persona titolare, l'attribuzione al lavoro subordinato di esercitare il recesso per giusta causa o di continuare la propria attività lavorativa in quanto il trasferimento in analisi non costituisce di per sé motivo di licenziamento. Il cedente ed il cessionario sono obbligati in solido per tutti i crediti che il lavoratore aveva al tempo del trasferimento.

In base al divieto indicato dall'art. 2557 c.c., chi aliena l'azienda deve astenersi, per il periodo di cinque anni dal trasferimento, dall'iniziare una nuova impresa che per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze, sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta. Se la durata non è indicata, vale il citato periodo di cinque anni. La Cassazione, in qualche occasione, ha sentenziato che l'applicazione della norma può essere analogica (per esempio, nei casi di cessione delle azioni o quote). Per la sussistenza della violazione è sufficiente l'esistenza di un danno potenziale.

2. NATURA ECONOMICA DELL'AZIENDA E PROBLEMATICHE VALUTATIVE E DI RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

L'azienda è un complesso composito dal momento che è formato da elementi di natura diversa. I suoi componenti vengono espressi dal capitale e dal lavoro, che hanno relazione e dipendenza reciproca. Per questo motivo l'azienda è un sistema in quanto rappresenta un insieme unitario fra elementi complementari formanti un

gruppo unico. Esprime, in sostanza, una fusione armonica fra capitale e lavoro di un'impresa in funzionamento (organizzazione fra persone e cose materiali).

L'azienda-sistema si differenzia da un aggregato di componenti umani e materiali, ove manca l'attività operativa unificante (come ad esempio, nella fase costitutiva o liquidatoria dell'impresa).

Non manifesta una cessione aziendale la vendita di una pluralità di beni che non rappresenta un sistema coordinato in maniera autonoma, atto a realizzare un'attività imprenditoriale.

Valutazione del complesso aziendale oggetto di cessione

La stima dell'azienda che viene ceduta assume natura strumentale per orientare e determinare il prezzo di vendita. La legge non prevede per l'alienazione in esame la perizia obbligatoria (come invece richiesto per i conferimenti di beni in natura — compreso l'apporto di aziende — dall'art. 2343-bis c.c.). Nella valutazione del complesso aziendale destinato alla vendita, finalizzata a quantificare un valore assoluto oggetto poi di negoziazione, non si riscontrano le difficoltà che vengono rilevate nella ricerca dei valori relativi di patrimoni che si compenetrano in un'aggregazione aziendale. Il prezzo teorico di vendita viene stimato calcolando il valore del capitale economico. La nozione astratta di capitale economico prende in considerazione non soltanto il valore del capitale proprio — che nel bilancio di un'impresa in funzionamento appare come un fondo di valori esprime il «netto patrimoniale» — ma pure la redditività della gestione.

Il capitale economico si riferisce alla dinamica e al divenire della gestione e del patrimonio; si fonda sul principio economico secondo il quale è il flusso di reddito che valorizza il capitale (Carl Menger: Principi di economia politica; Irving Fisher: La teoria dell'interesse).

Il cedente deve tenere conto della fiscalità delle plusvalenze latenti dei beni oggetto di vendita, che graverà su di lui, mentre i plusvalori patrimoniali incrementeranno la stima dell'azienda oggetto di cessione; tali fatti influenzeranno il rapporto di scambio (prezzo) in sede di negoziazione. Con la cessione non viene posta a carico del cessionario alcuna plusvalenza non ancora evidenziata.

La valutazione del capitale economico può essere attuata con vari criteri che possono (parzialmente) riassumersi nei seguenti:

- a) *metodo finanziario* (basato sulle future aspettative, ad esempio: valore attuale dei flussi di cassa *unlevered* (scontati ad un tasso pari alla media aritmetica ponderata della remunerazione del capitale proprio e del costo dei debiti di finanziamento) meno i debiti di finanziamento esistenti al tempo della stima);
- b) *metodo patrimoniale* (vengono valutate analiticamente tutte le attività — compreso le immobilizzazioni immateriali e le plusvalenze — e le passività che verranno trasferite);
- c) *metodo reddituale* (si capitalizza il reddito medio-normale prospettico — che trova un punto di riferimento nella misura dei risultati economici degli esercizi passati. I redditi storici devono essere rivalutati in base all'indice del livello generale dei prezzi. Per la scelta del tasso di capitalizzazione si usa un tasso di rendimento offerto da investimenti alternativi, a parità di rischio e al netto del tasso di inflazione).

Esempio

Reddito medio degli ultimi 3 anni rivalutati	1.000
– stipendio direzionale (costi figurativi: compenso opera imprenditore)	<u>200</u>
reddito medio da capitalizzare	800

Tasso di capitalizzazione:

Tasso di rendimento investimenti alternativi (ipotizzati)	10%
– tasso medio di inflazione stimato	3%
+ maggiorazione rischio d'impresa del settore	<u>5%</u>
tasso di capitalizzazione	12%

Valore globale azienda (immaginando una durata indefinita dei flussi di reddito):

$$R/i = 800/0,12 = 6.660$$

Se la durata è limitata (es., 10 anni):

$$R_{n\bar{i}} = 800_{10\bar{i}0,12} = 800 \times 5,65022303 = 4.520$$

- d) *metodo misto*: tiene conto della struttura patrimoniale e delle prospettive reddituali (criterio abbastanza attendibile). Si prende in considerazione il valore «corrente» del patrimonio e si stima autonomamente l'avviamento, attraverso la capitalizzazione del sovrareddito.

Esempio

Le attività valutate con criterio di cessione e le passività esistenti esprimono

un patrimonio netto di euro	2.000
reddito medio prospettico	500
compenso per l'opera dell'imprenditore valutata	<u>50</u>

Tasso di reddito normale stimato, al netto dell'inflazione, nella misura del 15% per la valutazione dell'avviamento si tiene conto di un tasso del 12%, per la durata di anni 10.

reddito medio prospettico	500
– compenso imprenditore	<u>200</u>
	300

reddito medio normale: 15% di 300 =

sovrareddito da capitalizzare (utile differenziale o extraprofitto)	<u>45</u>
	255

Si determina il valore dell'avviamento utilizzando la formula del valore attuale di una rendita temporanea:

$$\text{avviamento} = 255_{10\bar{i}0,12} = 255 \times 5,65022303 = 1.440$$

Valore economico del patrimonio oggetto di cessione:

valore patrimoniale corrente	2.000
+ valore avviamento	<u>1.440</u>
valore azienda	3.440

Problematiche delle rilevazioni contabili

Il cedente deve rilevare il trasferimento delle attività, delle passività e il credito originario come corrispettivo; il cessionario annoterà nelle proprie scritture le attività, le passività, compreso l'avviamento, e il debito nei confronti dell'alienante.

L'operazione in esame potrà far emergere plusvalenze o minusvalenze di natura straordinaria dal momento che la cessione dell'azienda non rientra nella gestione caratteristica di un'impresa.

La contabilità del cedente deve rilevare, oltre l'operazione di cessione, anche il reddito di periodo (inizio dell'esercizio e data di cessione). A tal fine si devono contabilizzare le scritture di assestamento di fine periodo: valutazione delle rimanenze di magazzino, ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali, ratei e risconti, storno di fondi rettificativi dei valori dell'attivo (fondi ammortamento) ecc., e inoltre, annullamento di voci dell'attivo e del passivo non aventi un proprio valore di cessione (oneri pluriennali, fondi rischi; i relativi importi saranno stornati al conto economico).

Particolare problema assume l'esatta rilevazione delle merci in magazzino, che fanno parte dell'unitario contratto di cessione.

Il bilancio di cessione normalmente è conforme alla stima del capitale economico determinato con il metodo patrimoniale. Nei confronti di un bilancio d'esercizio si possono riscontrare, nel documento contabile di vendita, le seguenti diversità: assenza (come sopra indicato) dei costi pluriennali, di ricerca, pubblicità, promozione (considerate come elementi dell'avviamento); le poste del patrimonio netto sono indicate come «capitale netto di cessione»; mancanza di fiscalità latente poiché nella contabilità del cessionario i beni vengono assunti a valori di negoziazione.

3. ANALISI DI UN CASO PRATICO

L'imprenditore individuale A cede la propria azienda. Il bilancio di verifica redatto in data 31/01/n presenta i seguenti valori.

Valori contabili.

Cassa non ceduta	2.000	
Immobilizzazioni materiali	1.000	
Crediti v/clienti	5.000	
Rimanenze iniziali merci	1.000	
Acquisto merci	2.000	
Spese d'impianto	200	
Risconti attivi (*)	100	
Fondo ammor.to immobilizzazioni		800
Debiti v/fornitori		7.200
Patrimonio netto		3.300
	11.300	11.300

(*) risconti attivi esistenti nel bilancio di riapertura

In sede di cessione vengono attribuiti i seguenti valori:

Immobilizzazioni materiali nette	400
Crediti v/clienti	4.900
Magazzino merci (*)	5.000
Avviamento	6.000

(*) per comodità espositiva, si ipotizza che nell'esercizio in corso non siano state effettuate delle vendite.

Scritture contabili di assestamento e di chiusura da parte del cedente.

Rilevazione della quota di ammortamento (si presume un'aliquota del 20%; 20% di $1000/12 = 16$). Qualora la cessione d'azienda venga effettuata durante l'esercizio, gli ammortamenti (fiscali) dovranno essere computati pro-rata temporis.

L'art. 2426 c.c. stabilisce che il costo delle immobilizzazioni materiali (e immateriali), la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzo.

Ammortamento	a	Fondo ammortamento immobilizzazioni materiali		16
--------------	---	--	--	----

Storno del risconto attivo iniziale (esprime una quota di costo pagata nell'esercizio precedente ma di competenza di quello in corso: i risconti rappresentano costi sospesi nel trascorso periodo amministrativo che diventano componenti di reddito del nuovo esercizio).

Costi di competenza	a	Risconti attivi		100
---------------------	---	-----------------	--	-----

Adeguamento dei valori storici ai valori di cessione attraverso l'utilizzo del conto «Rettifiche di cessione», che accoglie in contropartita le svalutazioni e le rivalutazioni delle singole poste componenti il patrimonio.

Rettifiche di cessione	a	<i>Diversi</i> Crediti v/clienti Spese d'impianto	100 200	300
<i>Diversi</i> Immobilizzazioni materiali Magazzino merci Avviamento	a	Rettifiche di cessione	216 2.000 6.000	8.216

Poiché il conto «Rettifiche di cessione» presenta un saldo Dare, è chiuso accreditandolo in Avere del conto economico, alla voce che accoglie i componenti straordinari di reddito.

Rettifiche di cessione	a	Conto economico		7.916
------------------------	---	-----------------	--	-------

Situazione patrimoniale di cessione

Immobilizzazioni materiali nette	400	Debiti v/fornitori	7.200
Crediti v/clienti	4.900	Valore di cessione	9.100
Magazzino merci	5.000		
Avviamento	6.000		
	16.300		16.300

Il prezzo di vendita corrisponde al valore di cessione (che comprende anche l'avviamento). Successivamente si procede a rilevare lo storno delle attività e delle passività sulla base dei valori di cessione e contemporaneamente si registra il credito verso il cessionario.

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		
Debiti v/fornitori			7.200	
Cessionario ns/c/cessioni			9.100	
		Immobilizzazioni materiali nette	400	16.300
		Crediti v/clienti	4.900	
		Magazzino merci	5.000	
		Avviamento	6.000	

Determinazione della plusvalenza contabile di cessione.

Il plusvalore risulta quantificato dalla diversità fra il prezzo pattuito e la somma algebrica delle poste attive e passive contabili trasferite.

	Valori contabili	Valori di cessione	Differenze
Immobilizzazioni materiali (1.000-816)	184	400	+ 216
Crediti v/clienti	5.000	4.900	- 100
Magazzino merci	3.000	5.000	+ 2.000
Avviamento		6.000	+ 6.000
Debiti v/fornitori	7.200	7.200 0	
Plusvalenza			8.116

Plusvalenza contabile di cessione (differenza tra prezzo di cessione e valore netto contabile del complesso ceduto): $9.100 - 984 = 8.116$.

Conto economico del cedente

Si presentano due schemi:

Valore della produzione:	
Ricavi merci per cessione d'azienda	5.000
Totale valore della produzione	5.000
Costi della produzione:	
Costi di competenza	100
Ammortamenti	16
Acquisto merci	2.000
Variazioni rimanenze *	1.000
Totale costi della produzione	3.116

Differenza tra valore e costi della produzione	1.884
Proventi e oneri straordinari (7.916 – 2.000: plusvalenze merci)	5.916
Utile prima delle imposte	7.800

L'indicata rappresentazione del conto economico non è contabilmente corretta in quanto nella gestione caratteristica è stata inclusa la plusvalenza del magazzino merci (2000) (plusvalore che riguarda l'intero complesso aziendale).

Rappresentazione contabile più veritiera del conto economico del cedente

Valore della produzione:	
Ricavi merci per cessione azienda	3.000
Totale valore della produzione	3.000
Costi della produzione:	
Costi di competenza	100
Ammortamenti	16
Acquisto merci	2.000
Variazione merci	1.000
Totale costi della produzione	3.116
Differenza fra valore e costi della produzione	– 116
Proventi e oneri straordinari	7.916
Utile prima delle imposte	7.800

Questa impostazione è maggiormente corretta. La gestione caratteristica tiene conto del valore di costo delle merci. Il plusvalore di questo componente patrimoniale è incluso nel totale complessivo della plusvalenza inerente all'azienda ceduta.

Riscossione, da parte del cedente, del prezzo contrattato.

Cassa	a	Cessionario ns/c/cessioni	9.100
-------	---	---------------------------	-------

Situazione patrimoniale del cedente dopo il trasferimento dell'azienda (si prescinde dal pagamento delle imposte).

Cassa (2.000 + 9.100)	a	Capitale netto	11.100
--------------------------	---	----------------	--------

Chiusura dei conti.

Capitale netto	a	Cassa	11.100
----------------	---	-------	--------

Scritture contabili del cessionario.

Le rilevazioni contabili effettuate dal cessionario riguardano l'acquisizione delle attività, l'accollo delle passività risultanti dallo stato patrimoniale di cessione e la registrazione del debito verso il cedente per il prezzo pattuito.

<i>Diversi</i>		<i>Diversi</i>	
Immobilizzazioni materiali nette	a		400
Crediti v/clienti			4.900
Magazzino merci			5.000
Avviamento			6.000
			16.300
	a	Debiti v/fornitore	7.200
		Debiti v/cedente	9.100

Imposte dirette.

Alle cessioni di aziende si applica la tassazione ordinaria. Il cedente è assoggettato al prelievo fiscale sulla differenza fra prezzo di realizzo e valore fiscale di carico dell'azienda oggetto di vendita. Il 2° comma dell'art. 86 del TUIR stabilisce che concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore dell'avviamento, realizzate unitariamente attraverso cessione a titolo oneroso. Se non esenti (1° comma art. 87), le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Se il cedente è persona fisica (impresa individuale) e l'azienda è posseduta da più di 5 anni, la tassazione può essere separata (art. 17 stesso Testo).

Il citato articolo 86 analizza casi speciali il cui corrispettivo della cessione di un ramo azienda sia rappresentato da beni in natura. Viene indicato che se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili e se questi vengono iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, è considerata plusvalenza solamente il conguaglio in denaro eventualmente pattuito. Un esempio chiarirà meglio.

La società A cede alla società B un ramo aziendale per un prezzo pari a 1.000 euro; valore contabile e fiscale euro 600. La cessionaria paga un corrispettivo così specificato: beni ammortizzabili con valore normale pari a 700; conguaglio in denaro euro 300. La società A potrà registrare i beni ricevuti per un valore uguale a 600 (costo fiscale del ramo aziendale ceduto).

Dovrà assoggettare a tassazione soltanto il conguaglio in denaro (euro 300), a fronte della plusvalenza potenziale ($1.000 - 600 = 400$; plusvalenza che verrà tassata se i beni ricevuti dalla cedente e provenienti dalla cessionaria saranno poi ceduti a terzi).

Imposte indirette.

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 633/72 la cessione d'azienda non è considerata, agli effetti IVA, cessione di beni. Trattasi, quindi, di un'operazione esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta. La vendita di azienda è assoggettata all'imposta di registro (per il «principio di alternatività» con l'IVA). La base imponibile è costituita dal valore complessivo dei beni che compongono l'azienda stessa, compreso l'avviamento, al netto delle passività risultanti dai libri contabili obbligatori.