

**ESAME DI STATO DI ABILITAZIONE ALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI
DOTTORE COMMERCIALISTA
ANNO 2018 – II SESSIONE**

Criteri di valutazione prima e seconda prova scritta

- Coerenza logica della trattazione delle problematiche
- Esaustività nella trattazione delle problematiche
- Interconnessione con discipline affini
- Completezza e coerenza logica della trattazione delle problematiche.
- Esaustività nella trattazione delle problematiche
- Interconnessione con discipline affini

Criteri di valutazione prova pratica

- Conoscenza delle tematiche e delle operatività specifica
- Completezza ed adeguatezza della risposta alle tematiche richieste
- Correttezza delle metodologie applicate e nella determinazione dei risultati

Tracce prima prova scritta

Traccia n. 1

In merito all'operazione di fusione di cui agli art. da 2501 a 2505 quater c.c., il candidato tratti gli aspetti civilistici e l'inquadramento fiscale. Successivamente illustri l'operazione di fusione inversa dando evidenza degli aspetti originati dalla misura del rapporto di concambio.

Traccia n. 2

Il candidato indichi gli obblighi civilistici da parte dell'organo amministrativo e da parte dell'organo di controllo in caso di perdita del Capitale Sociale anche al di sotto del minimo di Legge. In particolare illustri gli obblighi relativi, posti in capo all'organo amministrativo anche in corso d'esercizio.

Traccia n. 3

Il Candidato tratti in merito al caso in cui in una S.p.a. è stata determinata una perdita d'esercizio non superiore al terzo del capitale sociale ed alle conseguenti ipotesi di copertura.

L'organo amministrativo proponga la copertura delle perdite di capitale attraverso l'apporto di nuova finanza in presenza anche di un prestito obbligazionario convertibile.

Tracce seconda prova scritta

Traccia n. 1

Tratti il candidato dei rapporti fra imprenditore occulto ed imprenditore apparente.

Consideri, in seguito, la posizione di costoro e quella dei creditori sociali anche alla luce dell'art. 147, comma 4, legge fallimentare, nonché degli indirizzi giurisprudenziali.

Traccia n. 2

Illustri il candidato la nozione di abuso del diritto in ambito tributario in relazione alle pratiche elusive.

Consideri poi gli effetti dei negozi posti in essere al solo fine di eludere l'applicazione di norme fiscali e procurare indebito vantaggio al contribuente mediante l'operazione elusiva.

Tratti, infine, della responsabilità del commercialista che prospetti al cliente simili operazioni.

Traccia n. 3

Nell'imminenza dell'adozione del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza illustri il candidato le scelte di fondo del fallimento dell'impresa alla base della riforma operata dapprima con il decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, successivamente con la l. 19 ottobre 2017, n. 155.

Delinei, poi le caratteristiche del concordato anche in relazione alle modifiche sopra citate, atte a consentire la prosecuzione dell'attività d'impresa, ove se ne ravvisino i presupposti.

Tracce prova scritta applicativa

Traccia n. 1

Il Candidato predisponga lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico di un'impresa commerciale (SRL) che si trova in uno stato di difficoltà, tenendo conto di quanto segue:

- Perdita d'esercizio anno n. € 105.000 (pari al 30% del Capitale Sociale);
- Non sono presenti Fondi di Riserva;
- totale impieghi € 1.500.000;
- totale ricavi d'esercizio € 2.800.000;
- Patrimonio Circolante Netto negativo
- La perdita è stata generata da un aumento dei costi relativi alle attività accessorie alla vendita delle merci acquistate, nonché da un minore flusso di ricavi rispetto alla previsione.
- Si rileva peraltro che il 30% delle vendite realizzate scaturisce da ordini pervenuti nell'esercizio n-1.
- La Relazione sulla gestione dà evidenza del fatto che nel corso dell'ultimo trimestre dell'anno n., gli ordinativi sono stati in diminuzione, circostanza questa confermata anche dai dati rilevati all'inizio dell'anno n+1.
- Tanto premesso il Candidato esponga le sue valutazioni circa una o più ipotesi percorribili:
- a) per evitare uno stato di crisi, nel caso ritenga che ciò sia possibile per la Società;
- b) alternativamente per gestire lo stato di crisi, ove ritenga che lo stesso sia già acclarato, avvalendosi dell'Istituto del Concordato Preventivo in continuità aziendale..

Traccia n. 2

Il Candidato dopo aver trattato sinteticamente del processo utile a realizzare l'analisi di bilancio, illustri le informazioni desumibili dai margini patrimoniali.

Successivamente le confronti con quelle rilevabili dagli indici calcolati utilizzando gli stessi elementi del patrimonio.

Presenti quindi lo Stato patrimoniale e il Conto Economico al 31/12/n di un'impresa industriale X, tenendo conto dei seguenti elementi:

- Capitale proprio 6.000.000
- ROE 1%

- Leverage 2
- Indice di rotazione degli impieghi 1,50

Infine provveda a redigere la Relazione sulla situazione finanziaria, patrimoniale ed economica di X al 31/12/n basandosi sugli indicatori ritenuti più adeguati, anche in prospettiva della richiesta da parte dell'impresa di un nuovo finanziamento bancario.

Dati mancanti a scelta.

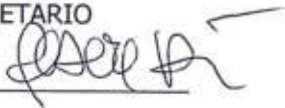
Traccia n. 3

Il candidato ipotizzi di assistere una Società cliente alla quale sia pervenuto un avviso di liquidazione d'imposta in materia di imposte indirette, volto a riqualificare come cessione d'azienda un'operazione di

cessione di partecipazioni di una srl neocostituita alla quale è stato previamente conferito un ramo d'azienda da parte della Società sua cliente.

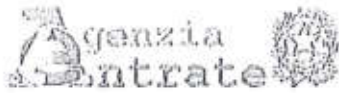
A tal fine, il candidato, dopo aver sinteticamente inquadrato la problematica tributaria, sia per quanto concerne le imposte dirette che per quelle indirette, proceda alla stesura del relativo ricorso presso la Commissione Tributaria.

IL SEGRETARIO



IL PRESIDENTE





DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO
UFFICIO TERRITORIALE DI MILANO 2
VIA UGO BASSI 4/A - 20159 MILANO
(codice dell'ufficio TMM)
Numero dell'atto : 20091T000192000

SERV.MESSI-MILANO

RI
Del 03/11/2011
Rep. 3
Z. 1.15

[redacted] SRL
con domicilio fiscale in MILANO, [redacted] (MI)
[redacted]

[redacted]
MILANO, 20100 (MI)
VIA [redacted]
IN QUALITA' DI RAPPRESENTANTE LEGALE

Prot. N. [redacted] del 26/10/2011



DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO
UFFICIO TERRITORIALE DI MILANO 2

AVVISO DI LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

Codice fiscale contribuente [redacted] (soggetto 001); avviso n. 001

LA DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO - UFFICIO TERRITORIALE DI MILANO 2

AVVISA

[redacted] SRL
codice fiscale [redacted]
nella qualita' di VENDITORE

che in relazione all'atto notaio [redacted] stipulato il 30-12-2008,
registrato il 08-01-2009, serie 1T, numero [redacted]

sono state liquidate le seguenti imposte:
- imposta di registro
con i relativi interessi di mora

MOTIVAZIONE DELL'AVVISO

Progressivo n. 001/001 - COMPRAVENDITA DI AZIENDA

RIQUALIFICAZIONE ATTI

ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986

Anno	Serie	Numero	Data registrazione
2008	1T	[redacted]	04 novembre 2008
2008	1T	[redacted]	24 dicembre 2008
2009	1T	[redacted]	08 gennaio 2009
2009	1T	[redacted]	08 gennaio 2009

Premesso che:

- in data 29 ottobre 2008 la società [redacted] S.P.A. (c.f. [redacted]), con atto registrato presso l'Ufficio Locale di Milano 2 al n. [redacted] serie 1T in data 04 novembre 2008, costituisce la società [redacted] S.R.L. (c.f. [redacted]) a socio unico con capitale sociale di €. 10.000,00;
- in data 23 dicembre 2008 la neo-costituita società [redacted] S.R.L. (c.f. [redacted]), con atto registrato presso l'Ufficio locale di Milano 2 al n. [redacted] serie 1T in data 24 dicembre 2008, delibera un aumento di capitale da €. 10.000,00 ad €. 20.000,00 a servizio del

conferimento da parte della società [redacted], del ramo d'azienda denominato [redacted];

in data 30 dicembre 2008 la società [redacted] (c.f. [redacted]), con atto registrato presso l'Ufficio locale di Milano 2 al n. [redacted] serie 1T in data 08 gennaio 2009, conferisce, con effetto dal 31 dicembre 2008 ore 23,59, il ramo d'azienda denominato "[redacted]" costituito dal centro fitness corrente in [redacted], meglio descritta nella relazione di stima redatta dal dr. [redacted] allegata all'atto sotto la lettera "C".

Il valore del conferimento è di €. 3.500.000,00 dei quali €.10.000,00 vengono imputati a capitale e i rimanenti €.3.490.000,00 a sovrapprezzo. A fronte del conferimento, la società conferente [redacted] assume la partecipazione del valore nominale di €. 10.000,00, con il sovrapprezzo di €. 3.490.000,00.

in data 30 dicembre 2008 (appena sei minuti dopo il conferimento) la società [redacted] (c.f. [redacted]), con atto registrato presso l'Ufficio locale di Milano 2 al n. [redacted] serie 1T in data 08 gennaio 2009, cede la propria partecipazione nella società [redacted] S.R.L. al prezzo complessivo di €. 3.500.000,00 alla società [redacted] S.P.A. (c.f. [redacted]).

Tutto quanto premesso, l'Ufficio ritiene che il comportamento tenuto dalle società coinvolte deve essere unitariamente considerato, in quanto orientato sostanzialmente alla realizzazione di una cessione di ramo d'azienda, nonostante lo stesso si sia manifestato in una pluralità di negozi giuridici distinti. I diversi negozi giuridici (ricducibili ad un'unica operazione), essendo stati trattati come conferimento d'azienda e cessione di partecipazioni, hanno fruito di un'imposta di registro in misura fissa, anziché di quella proporzionale che sarebbe stata di contro applicabile in caso di cessione d'azienda.

Gli atti *de quibus* si inquadrano, quindi, nell'ambito di un'operazione di trasferimento del ramo di azienda della società [redacted] L. per il tramite della società-veicolo [redacted] S.R.L. alla società [redacted] S.P.A.

Si ritiene, pertanto, che l'operazione non sia stata posta in essere al fine di addivenire ad una "riorganizzazione aziendale", ma sia invece frutto di una attenta pianificazione fiscale finalizzata a conseguire prioritariamente un rilevante risparmio fiscale "secco" e immediato nell'ambito dell'imposizione indiretta (imposta di registro e imposte ipo-catastali) su una vera e propria operazione di "cessione d'azienda", eludendo lo schema della tassazione ordinaria che avrebbe comportato un prelievo complessivo di €. 105.000,00.

Alla luce di quanto esposto, si ritiene che nella descritta fattispecie si configura un comportamento elusivo. A tal fine, la norma di riferimento è l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, rubricato "Interpretazione degli atti", a norma del quale "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Sulla base della norma in esame, si può ritenere che la prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo e sulla forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma, vale a dire il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti ed ai loro effetti giuridici.

L'art. 20 del D.P.R. 131/1986 consente in definitiva all'Amministrazione finanziaria di valutare, ai fini della giusta tassazione, non il *nomen iuris* che le parti utilizzano, ma l'effettiva sostanza giuridica che emerge dagli atti.

In tal senso, sia la giurisprudenza di merito (cfr. Comm. Trib. Prov. di Ravenna, sez. V, sent. n. 5, del 13 febbraio 2006; Comm. Trib. Prov. di Ravenna, sent. n. 632 del 2006; Comm. Trib. di Ravenna, sent. n. 306/2006; Comm. Trib. Prov. di Forlì, sez. VI, sent. n. 441, del 2 ottobre 2006; Comm. Trib. Reg. di Bologna, sez. X, sent. n. 34 del 4 dicembre 2006; Comm. Trib. Reg. di Bologna, sez. II, sent. n. 7, del 19 febbraio 2007; Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. XXVI, sent. n. 26, del 1° aprile 2009; Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. VII, sent. n. 26/2010) che di legittimità (si vedano, in particolare Cass. n. 14900/2001, n. 2713/2002, n. 10660/2003, n. 8098/2006, n. 10273/2007, n. 11769/2008, n. 390057/2008, n. 10257/2008, n. 12042/2009, n. 14367/2011) ha affermato che il prelievo tributario deve attuarsi sulla base del fine pratico conseguito nella sostanza dai contraenti; di conseguenza, secondo tale condiviso indirizzo giurisprudenziale è lecito, in materia di imposta di registro, estendere l'indagine anche agli atti precedenti e successivi, così da individuarne il fine pratico unitario, discendente dal collegamento negoziale funzionale che viene a determinarsi quando i diversi e distinti negozi, pur conservando l'autonomia propria di ciascun tipo negoziale, vengono tuttavia concepiti e valutati come preordinati alla realizzazione di un effetto giuridico unitario elusivo.

Nel caso in esame, pertanto, l'atto di conferimento del ramo di azienda, seguito dalla cessione, da parte della stessa conferente, delle partecipazioni societarie di nuova emissione ottenute come corrispettivo dello stesso conferimento, rappresenta una fattispecie negoziale complessa, finalizzata, a prescindere dalla "forma" degli atti utilizzati, all'effettiva cessione del ramo d'azienda.

I vari atti devono essere ricondotti ad unitatem e tassati in armonia all'effettiva causa e alla reale capacità contributiva, sotto l'egida del divieto di "abuso del diritto", ossia l'artificioso utilizzo di schemi giuridici leciti con il principale, benché non esclusivo, obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale.

Nel caso in oggetto, in particolare, l'intento elusivo dell'operazione è ravvisato: nell'intenzione della società [redacted] S.R.L. di cedere il ramo d'azienda; nella concatenazione degli atti che costituiscono la cessione indiretta d'azienda; nella contestualità dei negozi giuridici posti in essere (il conferimento dell'azienda e la cessione di quote); nell'assenza di una valida motivazione economica in ordine alla serie di atti negoziali posti in essere.

Lo studio combinato degli atti, il breve intervallo temporale intercorso, nonché l'imposizione indiretta effettivamente assolta inducono, pertanto, a riconsiderare la natura degli atti stessi come due momenti di un'unica operazione di cessione di ramo d'azienda, da assoggettare all'imposta di registro nella misura proporzionale prevista dalla legge.

N. 2

Im fi

Pertanto, questo Ufficio,

- considerato che le suddette società [redacted] S.R.L. e [redacted] S.P.A., nell'anno di imposta 2009, hanno omesso di assoggettare in misura proporzionale la cessione "indiretta" del ramo d'azienda, attraverso lo "schermo" di due atti distinti (atto di conferimento del ramo d'azienda e successiva cessione di quote), assoggettati ad imposta di registro in misura fissa;
- considerato il corrispettivo dichiarato nell'atto di cessione di quote sociali, pari ad €. 3.500.000,00;
- considerata la situazione patrimoniale di conferimento al 30 settembre 2008, così come risultante dalla relazione di stima redatta ai sensi dell'art. 2465 c.c. e allegata all'atto di conferimento dei rami d'azienda, recupera, oltre gli interessi legali maturati, l'imposta proporzionale di registro al 3% sul valore di €. 3.500.000,00.



M E