

**ESAMI DI STATO PER L'ABILITAZIONE ALL'ESERCIZIO
DELLA PROFESSIONE DI
DOTTORE COMMERCIALISTA
Prima sessione 2012**

Prima prova

Traccia 1

Il candidato presenti le caratteristiche dei principali metodi per la valutazione d'azienda con particolare attenzione ai metodi basati sui flussi di risultato (reddituale e di cassa)

Traccia 2

Il candidato presenti i principali criteri previsti per la valutazione delle rimanenze di magazzino evidenziando le situazioni in cui alcuni criteri sono preferibili e gli impatti che l'adozione dei differenti criteri hanno sul risultato economico e sul capitale di funzionamento senza soffermarsi sui profili di carattere fiscale

Traccia 3

Il candidato presenti le logiche e i criteri alla base della riclassificazione dello stato patrimoniale secondo il criterio finanziario e secondo il criterio funzionale anche con riferimento alle strutture di stato patrimoniale previste dal codice civile.

Seconda prova

Traccia 1

Premessi brevi cenni sull'istituto della trasformazione delle società, il candidato illustri in particolare la trasformazione eterogenea e i limiti di ammissibilità delle trasformazioni eterogenee atipiche, limitatamente ai profili di diritto commerciale.

Traccia 2

Le soluzioni alla crisi d'impresa regolate dalla legge fallimentare. Illustri il candidato gli istituti del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti e si soffermi in particolare sul contenuto delle relazioni del professionista.

Traccia 3

L'organo di controllo nelle società di capitali. Illustri in particolare il candidato le vicende del rapporto tra società e sindaci, nonché i doveri, i poteri, gli obblighi e le responsabilità degli stessi.

Terza prova

Traccia 1

La società per azioni Alfa ha emesso fattura nei confronti della società per azioni Beta, applicando erroneamente l'aliquota IVA del 21% in luogo dell'aliquota agevolata del 10%. La fattura è stata regolarmente pagata da Beta. Il candidato, assunto le vesti del consulente di Beta, esprima parere *pro veritate* circa il comportamento che la citata Beta dovrà tenere dal punto di vista della liquidazione periodica dell'imposta

Traccia 2

La società per azioni Alfa ha emesso fattura nei confronti della società per azioni Beta, applicando erroneamente l'aliquota IVA del 21% in luogo del regime di esenzione. La fattura è stata regolarmente pagata da Beta. Il candidato, assunto le vesti del consulente di Alfa, esprima parere

pro veritate circa il comportamento che la citata Alfa dovrà tenere dal punto di vista della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto

Traccia 3

Il candidato, esaminata la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bari, sez. 5, 6 dicembre 2011 – 17 aprile 2012, n. 19/5/12, assuma le vesti del consulente dei soci ed esprima un parere *pro veritate* in ordine alla parte della sentenza che si riferisce alla distribuzione occulta di dividendi.

(allegata copia della sentenza CTR di Bari, sez. 5, 6 dicembre 2011 – 17 aprile 2012, n. 19/5/12)



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>			Presidente
<input type="checkbox"/>			Relatore
<input type="checkbox"/>			Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n° 1106/11
depositato il 18/03/2011
- avverso la sentenza n° 49/08/2010
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di [redacted]
contro: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. [redacted] (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

difeso da:

Dott. (Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° (...) /2008 IRPEF 2003
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° (...) /2008 ADDIZ.REGIONALE 2003

- sull'appello n° 1107/11
depositato il 18/03/2011
- avverso la sentenza n° 49/08/2010
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di [redacted]
contro: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. [redacted] (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis) S.r.l. IN FALLIMENTO

Via (Omissis) (...) (Omissis)

rappresentato da:

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1106/11 (riunificato)

UDIENZA DEL

06/12/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

19/5/12

PRONUNCIATA IL:

6-12-2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

17 APR. 2012

Il Segretario

[redacted signature]

[handwritten signature]

[handwritten signature]

[handwritten signature]

[handwritten mark]



(segue)

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1106/11 (riunificato)

UDIENZA DEL

06/12/2011

ore 09:30

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

in qualità di procuratore

representante difeso da:

Dott. (Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° (...) /2008 IVA+IRPEG+IRAP 2003

- sull' appello n° 1343/11

depositato il 30/03/2011

- avverso la sentenza n° 49/08/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di [redacted]

contro: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

difeso da:

(Omissis)

Dott. Commercialista

Via (Omissis) (...) (Omissis)

terzi chiamati in causa:

(Omissis) S.r.l. IN FALLIMENTO

Via (Omissis) (...) (Omissis)

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° (...) /2008 IRPEF 2003

1107/11
R.G.A. 1106/11
1343/11

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Sulla base di un P.V.C. elevato dalla Guardia di Finanza per l'anno di imposta 2003 a carico della società a responsabilità limitata (Omissis) s.r.l. - in fallimento - l'Agenzia delle Entrate - Ufficio (Omissis) - con l'avviso di accertamento n. (...) / 2008 rettificava in aumento il reddito di impresa, il valore della produzione ed il volume di affari ai fini rispettivamente delle imposte I.R.P.E.G., I.R.A.P. e IVA.

Di conseguenza, quantificava in euro 408.912 il maggior reddito d'impresa, rispetto a quello dichiarato, che per la ristretta base familiare della compagine sociale, imputava ai due soci, (Omissis) e (Omissis), con altrettanti avvisi di accertamento nn. (...) / 2003 e (...) / 2003, determinando le relative maggiori imposte a loro carico di euro 282.029 oltre agli interessi e sanzioni per euro 233.422.

Con tempestivi ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale di [REDACTED] si opponevano agli atti impositivi sia la società che i soci chiedendo il loro annullamento per l'illegittimità della determinazione del maggior reddito, in quanto non veritiero perchè quantificato sulla base di documentazione extracontabile rinvenuta presso l'Azienda e non valutata adeguatamente ai fini di che trattasi.

In particolare, lamentavano che a fronte dei maggiori ricavi accertati, non erano stati considerati tutti i relativi costi effettivamente sostenuti, che avrebbero reso più aderente alla realtà il margine di profitto, rispetto a quello quantificato dall'Ufficio.

I soci, invece, oltre ad addurre le motivazioni opposte dalla società per contrastare la pretesa erariale, evidenziavano la illegittimità dell'attribuzione automatica a loro, in qualità di soci, dei maggiori utili accertati, per il solo fatto della ristretta base azionaria ed il legame familiare.

La Commissione adita, riuniti i ricorsi per connessione oggettiva, li rigettava con la decisione n. 49/8/10 ritenendo perfettamente conforme alla legge l'operato dell'Agenzia delle Entrate-Ufficio di (Omissis).

Osservava che, per consolidata giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione, è ammessa la presunzione di distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base familiare, degli utili non contabilizzati, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, stante il fatto noto - costituito dalla ristrettezza della base sociale, dal vincolo di solidarietà e dal reciproco controllo dei soci - che in tale situazione normalmente caratterizza la gestione sociale.

Avverso tale decisione proponevano appello i ricorrenti per la riforma della stessa adducendo analoghe motivazioni proposte nel giudizio di 1° grado, mentre con controdeduzioni

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]
3

l'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di (Omissis) si costituiva in giudizio per il rigetto degli appelli e la condanna alle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La società (Omissis) s.r.l. – in fallimento- anche in sede di appello non ha fornito alcuna prova concreta idonea a censurare i rilievi formulati dalla Guardia di Finanza e recepiti dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio (Omissis) - nell'avviso di accertamento impugnato.

Lamenta, solo che l'Ufficio, a fronte dei maggiori ricavi accertati, avrebbe dovuto anche considerare i corrispondenti maggiori costi da cui gli stessi ricavi erano stati generati.

Trattasi, come è evidente, di eccezioni vaghe ed inconsistenti che fanno apparire, dilatorie, le argomentazioni ed eccezioni contenute nei propri atti difensivi mentre, fondate, le violazioni rilevate dalla Guardia di Finanza e recepite dall'Ufficio.

Fondate, invece, appaiono, a parere di questo Collegio, le motivazioni difensive dei due soci i quali, sostanzialmente, eccepiscono che non è possibile e legittimo presumere, in assenza di valide prove, l'automatica distribuzione ai soci di società di capitali, di utili derivanti da operazioni **in nero**, in virtù della ristretta base azionaria e di vincoli di parentela fra i componenti la compagine sociale, come se si trattasse di una presunzione legale che caratterizza, come è noto, solo il regime tributario delle società di persone.

Come è noto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è ormai consuetudine seguita dal fisco e, peraltro, condivisa in maniera preponderante da costante giurisprudenza che, laddove siano accertati maggiori utili di una **società di capitali a ristretta compagine sociale**, operi la presunzione della loro attribuzione occulta e pro quota ai soci salvo, ovviamente, la prova contraria che gli stessi siano stati accantonati o reinvestiti.

E', quindi, soprattutto sul fatto noto della ristretta base sociale, ma anche sulla esistenza di un **ipotetico** e generalizzato vincolo di solidarietà e di **reciproco controllo** fra i soci, che si fonda la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci stessi, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale.

Presunzione rafforzata a tal punto dal convincimento della **complicità** che sussisterebbe normalmente all'interno di una compagine sociale di questo tipo, da non fare ritenere affatto **illogica** la presunzione di distribuzione di utili occulti ai soci di una società di capitali a ristretta base azionaria o familiare, al pari della presunzione legale, stabilita dal legislatore per le società di persone.

Emerge evidente, ad avviso di questa Commissione Tributaria di appello, la fragilità delle motivazioni poste alla base degli accertamenti formulati in capo ai soci, non solo perché scaturenti sempre da presunzioni su presunzioni ma anche perché fondate su ipotesi varie (vincolo di

solidarietà e di **reciproco controllo** dei soci) che dal fisco **non sono** mai **verificate** caso per caso con l'attenzione dovuta, ma vengono date per scontate e, quindi, utilizzate in maniera generalizzata.

Ciò deve indurre a ritenere che, qualora sia accertata a carico di una società di capitali, l'esistenza di utili occulti, non si può **automaticamente** desumere la riscossione degli stessi ad opera dei soci, essendo ipotizzabili con ugual grado di probabilità, conclusioni diverse come, ad esempio, la creazione di riserve occulte da destinare agli usi più diversi, l'appropriazione indebita degli utili da parte di amministratori o/e soci disonesti, all'insaputa degli altri soci, o la loro destinazione alla creazione di fondi occulti per il pagamento di poste passive non contabilizzate, ecc.

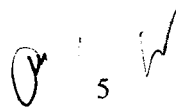
L'argomento della ristrettezza della base societaria, quale esclusivo fatto noto, non riveste, quindi, di per sé alcuna valenza probatoria perché non sempre può assurgere a spia dell'avvenuta distribuzione reale a tutti i soci, in proporzione alle loro quote di partecipazione, dei maggiori utili non contabilizzati, accertati a carico di società di capitali.

Come pure, il vincolo familiare fra i soci della società di capitali, giammai potrebbe istituzionalizzare la esistenza della complicità fra di loro, sulla cui base ritenere, poi, non illogica la presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci.

Ecco perché è oltremodo necessario, al fine di cautelare da una giustizia sommaria tutti i soci di società di capitali a ristretta base azionaria, ma soprattutto quelli che verosimilmente potrebbero anche non essere coinvolti in alcun modo nella gestione societaria, adottare le opportune cautele nella attenta valutazione delle motivazioni fornite dalle Agenzia delle Entrate negli avvisi di accertamento e negli atti dei giudizi riguardanti l'attribuzione di utili extracontabili ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria.

E' indispensabile, al riguardo, che qualora l'Amministrazione finanziaria intenda tassare in capo ai soci, la corrispondente quota del maggior reddito societario, deve provarne la reale percezione da parte degli stessi, non essendo possibile fondare sulla mera contestazione della ristretta base azionaria, la presunzione che i maggiori redditi accertati a carico della società siano stati, sic et simpliciter, ripartiti fra i soci, senza una preventiva indagine da parte del fisco.

Non sarebbe certamente una prova "impossibile o diabolica" come a volte definita, atteso che non viene preclusa all'Amministrazione finanziaria la possibilità di fornire anche la prova logica nei singoli casi concreti, fondata su una reale pluralità **di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti**, (*indagini presso banche, fornitori e clienti dell'impresa accertata ecc.*) che, in concorso con la ristrettezza della compagine sociale, possano concretizzare la **logica e verosimile presunzione che i redditi non contabilizzati dalla società siano stati effettivamente percepiti da tutti i soci o solamente da alcuni di essi.**



Nella fattispecie, dall'Ufficio non è stato fornito, nei termini di cui sopra, alcun elemento idoneo a dimostrare che i soci (Omissis) abbiano percepito extra contabilmente ed in esatta proporzione alla loro quota di partecipazione al capitale sociale, i maggiori utili accertati in capo alla società (Omissis) s.r.l.

Infatti, come emerge dalla documentazione processuale, l'Agenzia delle Entrate si è invece, limitata a formulare l'atto impugnato solo ed esclusivamente sull'accertamento posto a carico della Società e sulla ristrettezza della base societaria della stessa, come se rappresentassero la prova inconfutabile della presunzione della supposta percezione occulta da parte dei ricorrenti dei maggiori utili accertati in capo alla Società.

Presunzione che, a sua volta, trae origine dall'altra presunzione – nonostante il divieto di presunzione di secondo grado, che ad avviso di questa Commissione deve ritenersi sempre violato anche nel caso di società a ristretta base azionaria - che la citata Società avesse conseguito i maggiori redditi, accertati dall'Agenzia delle Entrate con altro atto impositivo regolarmente opposto.

In conclusione, questa Commissione Tributaria di appello ritiene, infondate, inattendibili e illegittime tutte le presunzioni operate dall'Agenzia dell'Entrate nei confronti dei soci (Omissis), in quanto non può, comunque, essere ritenuta automatica, come ne caso di specie, la presunzione che il maggior reddito accertato a carico della società (Omissis) s.r.l. sia stato percepito dai soci, così come accade per le società di persona, senza il conforto di prove o, quantomeno, di significativi elementi presuntivi gravi, precisi, e concordanti, di cui obiettivamente non vi è traccia alcuna sia nelle motivazioni contenute nell'atto impositivo impugnato che in quelle addotte dall'Agenzia delle Entrate Ufficio negli atti di resistenza.

La particolarità della controversia costituisce valido motivo per compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

Rigetta l'appello proposto dalla società (Omissis) s.r.l. Accoglie gli appelli proposti dai soci ed, in riforma della impugnata sentenza, dichiara illegittima l'attribuzione ai soci delle maggiori imposte accertate in capo alla società. Spese compensate.

dicembre au
6 giugno 2011
IL RELATORE

IL PRESIDENTE