



Simulazione dell'Esame di Stato per la professione di Dottore Commercialista

Roma 4 novembre 2019

Dario Carta

Dottore Commercialista e Revisore Legale



III prova traccia (Tor Vergata 2018):

➤ La società Alfa ha ricevuto in data odierna la notifica da parte dell' AdE di un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2016, in cui viene contestata una maggiore base imponibile ai fini IRES, per costi ritenuti non deducibili, per un ammontare complessivo di 40.000 euro.

Il candidato, nella considerazione che la società Alfa non ritenga fondate le motivazioni addotte dall' ufficio, dopo aver indicato tutti i possibili mezzi deflattivi del contenzioso, rediga il ricorso da depositare in commissione tributaria.



ANALISI DELLA TRACCIA

La traccia richiede al candidato di:

- 1) chiarire quali possono essere i mezzi per risolvere la questione stragiudizialmente;
- 2) simulare la predisposizione di un ricorso avverso la richiesta dell' Agenzia delle Entrate di una maggiore base imponibile ai fini IRES, a causa di costi ritenuti non deducibili per un ammontare di 40.000 euro.



STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO: ISTANZA DI AUTOTUTELA

Il contribuente potrebbe proporre innanzitutto un'istanza di riesame dell'atto in **autotutela** ai **sensi dell' art. 2 quater D.L. 564/1994 e del DM 11/02/1997 n. 37.**

I possibili vizi che si possono eccepire con tale strumento sono i seguenti:

- ✓ errore logico o di calcolo (per definire quell'imposta si sono applicati coefficienti diversi da quelli previsti per legge);
- ✓ errore sul presupposto dell'imposta;
- ✓ mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti;
- ✓ errore materiale del contribuente (si tratta di sviste facilmente riconoscibili e non di anomalie vere e proprie);
- ✓ mancanza di documentazione sanata dal contribuente entro i termini di decadenza.

N.B. La presentazione dell'istanza di autotutela non sospende il termine di 60 giorni per impugnare l'avviso di accertamento.



STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO: ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'accertamento con adesione, previsto dall' art. 6 D.lgs. n. 218 del 1997 consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

VANTAGGI: usufruire di una riduzione dell'imponibile e delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

PROCEDIMENTO:

- **Iniziativa di ufficio**, tramite un invito a comparire da parte dell' Ufficio;
- **Richiesta del contribuente:** la domanda di adesione, deve essere presentata, prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento, all'ufficio che lo ha emesso entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

EFFETTI: i termini restano **sospesi per un periodo di 90 giorni**, sia per un eventuale ricorso, sia per il pagamento delle imposte accertate



IL RICORSO IN CTP - Art. 18 D.lgs 546/1992

1. Il processo è **introdotto con ricorso** alla commissione tributaria provinciale.
 2. Il ricorso deve contenere l'indicazione:
 - 1) della **commissione tributaria** cui è diretto;
 - 2) del **ricorrente** e del suo **legale rappresentante**, della **sede legale**, nonché del **codice fiscale** e dell'indirizzo di **PEC**;
 - 3) dell' **ufficio** nei cui confronti il ricorso è proposto;
 - 4) dell' **atto impugnato** e dell'**oggetto della domanda**;
 - 5) dei **motivi** per cui si chiede l'annullamento dell'atto.
 3. Il ricorso deve essere **sottoscritto digitalmente dal difensore** e contenere l'indicazione dell'incarico (**procura alle liti**) e della **PEC** del difensore.
-



IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE - Art. 17-bis D.lgs 546/1992

Per le controversie di valore non superiore a **50.000 euro**, come quella in esame, il **ricorso produce anche gli effetti di un reclamo** e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

TERMINI per atti > 50.000 euro:

- ✓ il ricorso deve essere inviato all' Ufficio entro 60 gg dalla notifica dell' atto;
- ✓ Deposito in CTP entro 30gg dalla notifica dello stesso.

TERMINI per atti < 50.000 euro:

- ✓ il **ricorso/mediazione ex art. 17-bis** deve essere inviato all' Ufficio entro 60 gg dalla notifica dell' atto;
 - ✓ esperimento della procedura di mediazione della **durata di 90 gg**;
 - ✓ deposito in CTP entro 30gg dall'esperimento della procedura di mediazione (non prima altrimenti il ricorso è improcedibile) o dall'invio della risposta del reclamo da parte dell'Ufficio.
-



IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Il Processo Tributario Telematico (PTT), dopo una fase in regime di facoltatività, diventa obbligatorio per i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso/appello notificato **a partire dal 1° luglio 2019**.

Da un punto di vista pratico questo comporta che:

- ✓ Il ricorso, dopo essere **firmato digitalmente**, deve essere **notificato** all'Ufficio unicamente via **PEC**;
- ✓ la notifica e il **deposito** degli atti processuali presso le segreterie delle Commissioni tributarie sono **eseguiti esclusivamente in modalità telematica**, tramite il Sistema informativo della Giustizia Tributaria (**SIGIT**);
- ✓ La procura alle liti deve essere predisposta su un foglio separato e diventa un allegato del PTT quindi, a differenza del passato, è preferibile inserire tutti i dati dell'atto impugnato.
- ✓ Tale procedura telematica non si applica per gli atti di valore <3.000 euro



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

On.le Commissione Tributaria Provinciale
di Roma

* * * * *

**RICORSO ex art 17-bis D.lgs 546/1992
con contestuale istanza di sospensione e
di discussione in pubblica udienza**

Per: la società Alfa S.r.l., con sede in....., C.F. , in persona del legale rappresentante,, nato a.....e residente in.....,C.F.. rappresentata e difesa nel presente giudizio, **giusta procura allegata in formato digitale** al presente ricorso, dal dott./dott.ssa (C.F....; PEC....), con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in e **domicilio digitale all'indirizzo PEC....**

Contro

l'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore in carica, con sede in

Per l'annullamento

Dell'avviso di accertamento n....., relativo ..notificato in data... **(all.n.1)**

* * *



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

IN FATTO

In via preliminare, si evidenzia che la controversia devoluta alla cognizione di codesta On.le Commissione Tributaria Provinciale, origina da una verifica fiscale condotta Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale....(qui di seguito anche l' Ufficio), all'esito della quale, in data, veniva redatto apposito Processo verbale di constatazione (qui di seguito anche semplicemente il PVC). Con tale PVC i verificatori hanno formulato nei confronti della Ricorrente, una serie di contestazioni relative, tra l'altro, alla presunta in-deducibilità di costi per un ammontare complessivo pari ad euro 40.000.

Sulla scorta del recepimento delle risultanze del citato processo verbale, l'Agenzia delle Entrate notificava, in data..., ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 40-bis del DPR n. 600/1973, l'avviso di accertamento n....., con il quale, con riferimento al periodo di imposta 2016, veniva accertato un maggior imponibile complessivo di euro 40.000, con liquidazione di una maggiore IRES pari a euro.... , oltre sanzioni ed interessi.

La Società, onde chiarire la regolarità della propria condotta, presentava in data, apposita istanza di accertamento con adesione ex art. 6, 2° comma – D-Lgs 218 del 19.06.1997 (**all.n.2**), contestando in diritto e nel merito l'atto oggetto di gravame, che però veniva disattesa.

Con l'atto impositivo in esame, l'Agenzia delle Entrate formalizzava un unico recupero a tassazione dell'importo complessivo di € 40.000, a titolo di **costi per consulenze non deducibili** (qui si poteva anche ipotizzare un tipo di costo diverso, dal momento che la traccia non specifica nulla al riguardo, es perdite su crediti, etc.).



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

La contestazione, in particolare, riguardava il disconoscimento di costi relativi alle prestazioni effettuate dalla Beta per l'anno di imposta 2016 in quanto secondo l'Ufficio, in maniera del tutto arbitraria ed immotivata rispetto a quanto indicato nel PVC, i costi sarebbe stati dedotti ai fini IRES in violazione del principio di inerenza.

Per la riforma del predetto avviso, palesemente illegittimo e gravatorio, propone, pertanto, ricorso la Società, articolando i seguenti motivi.

* * * *

IN DIRITTO

1) Sulla illegittimità dell'atto impositivo per violazione delle norme in tema di motivazione dell'avviso di accertamento
L'odierna esponente intende censurare l'operato amministrativo rilevando, innanzitutto, l'evidente **carezza motivazionale** dell'impugnato avviso di accertamento, che, nell'enunciare i presupposti logici e giuridici dei rilievi fiscali formalizzati nei confronti della Società, **ha rinvio al contenuto dell'atto istruttorio** redatto all'esito delle verifiche compiute, senza che, tuttavia, tale atto sia stato preventivamente notificato o correttamente allegato all'avviso in esame né, per alcune parti, riportato il suo contenuto essenziale.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

Come noto, infatti, l'inosservanza dell'obbligo di allegazione, espressamente sancito dall'art. 7, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, comporta la nullità dell'avviso di accertamento.

Al riguardo la costante giurisprudenza di merito e di Cassazione ha più volte stabilito l'importante principio di diritto secondo il quale "è preciso onere dell'Ufficio allegare all'avviso di accertamento gli atti richiamati *per relationem*, tanto più quando l'accertamento induttivo è basato esclusivamente su presunzioni semplici, non aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza"

Il tutto è avvalorato dall'art. 7 della predetta legge n. 212/2000, in base al quale, se un atto richiama altri provvedimenti, questi devono essere allegati, senza ammettere, peraltro, la norma, la possibilità di riprodurre nell'accertamento il contenuto essenziale dell'atto richiamato. (cfr. *ex multis* Sent. Cass. n. 20535/2010).

Infine, l'evidente carenza motivazionale dell'impugnato avviso di accertamento, si deduce, sotto diverso profilo, anche dal fatto che l'Ufficio, in diverse parti dell'Avviso, **si è limitato a richiamare acriticamente il contenuto degli atti istruttori** redatti all'esito delle verifiche compiute dai verificatori, senza, tuttavia, effettuare una propria valutazione autonoma dei presupposti impositivi.

Ebbene, come chiarito dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, **se un avviso di accertamento richiama un PVC, come nel caso di specie, L'Agenzia delle Entrate ha l'onere di un attento e puntuale esame dei rilievi contenuti nello stesso** e di tale percorso logico valutativo deve essere data esplicita evidenza nell'atto impositivo. In mancanza di tale valutazione critica del contenuto del verbale di constatazione, l'accertamento è viziato e l'avviso è nullo.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

2) Sulla illegittimità dell'atto impositivo per violazione dell'art. 42, comma 1, del Dpr 600/1973.

Prima di affrontare nel merito le singole contestazioni elevate nei confronti della Contribuente, quale ulteriore profilo di illegittimità dell'avviso oggetto di impugnazione, si intende evidenziare **la nullità dello stesso per carenza di sottoscrizione**, non risultando provato il conferimento della delega al funzionario firmatario dell'atto, il dott.....

Infatti, l'Ufficio ha omesso l'esibizione e l'allegazione della delega del Direttore Provinciale dell'Ufficio alla sottoscrizione dell'Avviso da parte del suddetto funzionario delegato.

Pertanto, in difetto di tale prova, l'avviso in oggetto deve essere considerato nullo per violazione dell'articolo 42, comma 1, del Dpr 600/1973.

NEL MERITO

3) Sulla illegittimità dell'atto impositivo per infondatezza nel merito delle pretese.

Venendo ora al merito delle contestazioni formulate nei confronti della Società, pare doveroso, anzitutto, censurare il rilievo riguardante gli asseriti costi per consulenza non deducibili correlati alle fatture ricevute dalla Beta, pari a complessivi euro 40.000.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

Sul punto, invero, si è già dato conto nella parte narrativa come l'Ufficio accertatore, aderendo all'impostazione dei verbalizzanti, ha ritenuto di riprendere a tassazione i costi in esame poiché dedotti ai fini IRES in violazione del principio di inerenza.

Con riferimento al **concetto di inerenza**, pare erroneamente invocato dall'Agenzia delle Entrate, al fine di disconoscere la deducibilità del componente negativo, non potendosi, invece, dubitare della stretta afferenza del costo sostenuto ad una operazione commerciale produttiva di proventi imponibili.

Al riguardo la Suprema Corte ha statuito l'importante principio di diritto secondo il quale "in tema di imposte sui redditi, affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa **non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito**, ma è sufficiente che esso sia **correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale**, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili", e che "**il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica**, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, **non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente**" (Corte di Cassazione – Sez. trib. – Ordinanza 18 ottobre 2018, n. 26202).

Sebbene, quindi, come chiarito dalla Suprema Corte, l'onere probatorio di dimostrare che un costo non sia inerente e quindi indeducibile spetterebbe all'Amministrazione finanziaria, l'odierna ricorrente intende evidenziare che i costi contestati sono deducibili, dal momento che le prestazioni di servizio contestate sono ascrivibili all'attività d'impresa esercitata.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

Tali costi, infatti, si riferiscono a provvigioni corrisposte dalla società Beta per la segnalazione di un contratto di appalto poi acquisito ed onorato da parte di _____. Non vi è dubbio alcuno che la segnalazione della commessa acquisita rappresenti prestazione di servizi assolutamente relativa all'attività d'impresa esercitata ed attraverso cui, anche seguendo la tesi di controparte, la società ha conseguito ricavi, donde l'inerenza del costo, in forza del co. 5, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986.

E' del tutto evidente, quindi, come in definitiva, essendo stato evidenziato che, sotto numerosi e concorrenti punti vista, la voce in discorso non potesse certamente essere ripresa a tassazione dall'Agenzia delle Entrate, sotto forma di costi per consulenze non deducibili, l'avviso di accertamento impugnato debba essere annullato.

* * * * *

IN VIA DEL TUTTO SUBORDINATA rispetto alle obiezioni dinanzi formulate in termini principali, si contesta l'applicabilità delle sanzioni per (i) l'inesistenza dei presupposti per l'irrogazione delle sanzioni stante la mancanza di qualsivoglia intento fraudolento atto a realizzare indebiti risparmi di imposta e (ii) sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza sulla portata applicativa della norma in ipotesi di contestazione della ricorrenza di una fattispecie abusiva.

E' fuori discussione come, in ogni caso, alla luce delle diverse eccezioni in diritto e nel merito formulate con il presente ricorso, non ricorrono i presupposti per l'applicazione di qualsivoglia provvedimento sanzionatorio.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

ISTANZA di SOSPENSIONE

Poiché con l'atto impugnato nelle more del giudizio l'Ufficio procederà ad affidare all'Agente della Riscossione il recupero delle maggiori imposte liquidate, così come indicate sopra, con i relativi interessi maturati e maturandi, oltre ad interessi di mora e compensi di riscossione, la Ricorrente, *ut supra* rappresentata, difesa e domiciliata fa

ISTANZA

ai sensi dell'art. 47 comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, di sospensione in via di urgenza dell'esecuzione dell'atto impugnato, in quanto sussistono, nel caso di specie, i requisiti del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris*.

Periculum in mora

Quanto a tale presupposto, la gravità del danno è in *re ipsa* stante l'entità delle somme determinate dall'Ufficio che sono di rilevante entità. Con riguardo alla irreparabilità, si precisa che la stessa consiste nella irreversibilità del pregiudizio conseguente all'esecuzione e nell'impossibilità, anche nell'ipotesi di successivo rimborso delle somme versate e degli interessi, della *restitutio in integrum*. E di tutta evidenza, infatti, che l'indebito versamento di qualsiasi somma prima della favorevole sentenza di merito di codesta Commissione, comporterebbe un esborso finanziario tale da compromettere la situazione economica del contribuente.

Fumus boni iuris

Per quel che concerne tale profilo, le motivazioni fin qui addotte sono, ad avviso del ricorrente, oggettivamente idonee, pur in questa fase preliminare del giudizio, a negare la fondatezza e la legittimità dell'atto impugnato.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

Tutto ciò premesso

La Ricorrente come sopra rappresentata e difesa, per le ragioni espresse e con riserva di presentare memorie esplicative e/o documenti ulteriori ex art. 24, comma 2, D.lgl 546/1992,

CHIEDE

a codesta On.le Commissione Tributaria Provinciale di Roma:

1) IN VIA PRELIMINARE,

accogliere l'istanza di sospensione dell'avviso di accertamento impugnato, anche *inaudita altera parte*, stante l'urgenza;

2) IN VIA PRINCIPALE,

dichiarare illegittimo ed infondato (e per l'effetto nullo) l'avviso di accertamento oggetto di gravame, dichiarando altresì l'infondatezza e l'illegittimità della pretesa sanzionatoria adottata con l'atto impugnato e, quindi, non dovute le sanzioni comminate, per la palese violazione di tutte le norme specificamente indicate e richiamate nel presente atto e per le eccezioni e controdeduzioni ivi sviluppate;

3) IN VIA SUBORDINATA,

disporre la non applicabilità delle sanzioni amministrative comminate dall'Ufficio attraverso l'avviso in esame;

4) Condannare comunque L'Ufficio resistente tenuto al rimborso delle somme eventualmente riscosse nelle more del giudizio, nonché la rifusione delle spese, competenze ed onorari del giudizio.



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

Inoltre, l'odierna Ricorrente, *ut supra* rappresentata, difesa e domiciliata,

CHIEDE

ai sensi dell'art. 33 D.Lgs n. 546/1992 (in conformità a quanto affermato dal Ministero delle Finanze con la circolare 242/E in data 21/10/1998), che la trattazione del presente ricorso avvenga in pubblica udienza.

Il valore della lite, determinato ai sensi dell'art. 12, co.5-bis, D.Lgs n. 546/1992, è pari ad euro Pertanto si provvederà all'assolvimento del contributo unificato, nella misura di euro ...

* * * *

All'atto della costituzione in giudizio saranno depositati i seguenti documenti, già richiamati in narrativa

Allegati:

- 1) copia dell' avviso di accertamento n....;
- 2) istanza di accertamento con adesione;
- 3) procura alle liti;
- 4) ricevuta dell'avvenuto pagamento del contributo unificato;
- 5) diniego della mediazione notificata dall'Agenzia delle Entrate, tramite Pec, il ...;
- 6) Ricevute PEC (accettazione e consegna) della notifica effettuata all'Ufficio in data...

Roma,.....



SVOLGIMENTO DELLA TRACCIA

Con osservanza,
dott./dott.ssa....
(sottoscritto digitalmente)

* * * * *

Il presente ricorso notificato telematicamente, a mezzo pec, all'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di sarà depositato in copia, che si attesta conforme a quella spedita a mezzo posta elettronica certificata, entro il termine di 30 giorni, mediante modalità telematica, presso la segreteria della Commissione Tributaria di Roma.

dott./dott.ssa....
(sottoscritto digitalmente)



PROCURA ALLE LITI

Il sottoscritto Sig....., nato , CF..... domiciliata per la carica in..... , in qualità di legale rappresentante della società Alfa S.r.l., con sede legale in.....C.F....., delega a rappresentarlo e difenderlo nel ricorso avverso l'avviso di accertamento n....relativo al periodo di imposta...emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di...notificato il....., il dott./la dott.ssa nato/a il, C.F..... PI, libero professionista, iscritto/a all'Albo dei Dottori Commercialisti di Roma al n..... elettivamente domiciliato in con PEC...FAX..., avanti a Codesta Onorevole Commissione Tributaria Provinciale, al/alla quale conferisce tutti i più ampi poteri di legge, ivi incluso, a titolo esemplificativo, quello di proporre reclamo e di mediare ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs n. 546/1992, conciliare, integrare i motivi, instaurare procedimenti cautelari, chiedere la sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato, chiamare terzi in causa, proporre reclamo o altri gravami giurisdizionali, rinunciare agli atti, attivare procedure amministrative di autotutela, sgravio o rimborso, farsi sostituire da altri professionisti per singoli incombenzi processuali, ritenendo rato e valido il suo operato ed eleggendo, a tal fine domicilio presso il suo studio di...e domicilio digitale all'indirizzo PEC..

Firma del ricorrente

La firma è autentica
dott./dott.ssa.....

Il sottoscritto dott. attesta, ai sensi di legge, la conformità della presente copia informatica all'originale cartaceo.
dott./dott.ssa.....



Grazie per l'attenzione

Dario Carta

Dottore Commercialista e Revisore Legale

Con studio in Roma, Viale Liegi n. 44

Email: d.cart@rocchieassociati.it
