



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI NOVARA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SCAFI | PAOLO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MONDELLO | FABIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | DELLA ROSSA | CLAUDIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 113/2016
depositato il 21/03/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U030101346/2015 IRES-ALTRO 2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U030101346/2015 IVA-ALTRO 2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U030101346/2015 IRAP 2010

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

- sul ricorso n. 114/2016
depositato il 21/03/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U030101348/2015 IRES-ALTRO 2011
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U030101348/2015 IVA-ALTRO 2011
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U030101348/2015 IRAP 2011

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 113/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/09/2016 ore 09:30

N°

270/2016

PRONUNCIATA IL:

07.09.2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

26.10.2016

Il Segretario

Alvando M...

M



(segue)

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 113/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/09/2016 ore 09:30

CONCLUSIONI DELLA RICORRENTE

Chiede che codesta On.le Commissione Tributaria Provinciale, in accoglimento del presente ricorso, voglia:

- in via principale annullare l'atto impugnato;
- in via subordinata annullare parzialmente l'atto impugnato, ricalcolando gli imponibili Ires, Iva e Irap, le maggiori imposte, interessi e sanzioni, alla luce delle considerazioni suesposte e condannare controparte al rimborso di quanto eventualmente pagato dal contribuente al solo scopo di evitare l'azione esecutiva, nonché condannare in modo esemplare, con l'aggravante di lite temeraria, controparte al rimborso delle spese di lite applicando i parametri del Regolamento Ministeriale e pertanto una tariffa dal 1% al 5% del valore della pratica per l'attività di rappresentanza tributaria, dal 1% al 5% per l'attività di consulenza tributaria e dal 1% al 5% per l'attività di assistenza tributaria, oltre che il rimborso delle spese sostenute pari ad € 500,00.

CONCLUSIONI DEL RESISTENTE

L'Ufficio chiede a codesta onorevole Commissione Tributaria Provinciale:

- 1) il rigetto dell'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto;
- 2) il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

FATTO E SVOLGIMENTO DEL CONTENZIOSO

In data 27/10/2015, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Novara, notificava alla _____, esercente di attività di commercio di vino prevalentemente via telefono, gli avvisi di accertamento n. T7U030101346 per l'anno 2010 e n. T7U0301348 per l'anno 2011, con i quali recuperava a tassazione una serie di costi ritenuti non inerenti.

In particolare per l'anno 2010 disconosceva:

- costi di trasporto pari ad € 10.209,50 a fini Ires/Irap, oltre al recupero di Iva indebitamente dedotta, per insufficiente documentazione delle prestazioni e delle tariffe applicate;
- costi per compensi occasionali a telefoniste pari ad € 15.608 ai fini Ires, per insufficiente determinazione;
- canoni di leasing immobiliare ed oneri accessori pari ad € 51.594 a fini Ires, € 37.980 a fini Irap, oltre Iva indebitamente detratta, per non ineranza dell'immobile rispetto all'attività d'impresa;

- oneri pluriennali pari ad € 12.688,00 a fini Ires ed Irap, oltre Iva indebitamente dedotta, quali costi per lavori effettuati sull'immobile non inerente;

Per l'anno 2011, formulava analoghi rilievi recuperando:

- costi per compensi occasionali alle telefoniste pari ad € 58.468 a fini Ires ed € 3.750 a fini Irap

- canoni di leasing immobiliare pari ad € 57.600 a fini Ires ed € 44.146 a fini Irap, oltre Iva indebitamente dedotta

- oneri pluriennali per lavori effettuati sull'immobile non inerente pari ad € 14.092 a fini Ires ed Irap oltre Iva indebitamente dedotta.

Per l'effetto, l'Ufficio rettificava il reddito d'impresa ed il volume della produzione netta per entrambe le annualità, liquidando le maggiori imposte e le sanzioni conseguenti.

Esperate senza esito le procedure di accertamento con adesione, con separati ricorsi tempestivamente proposti la società impugnava i due avvisi onde ottenerne l'annullamento.

Eccepiva, in diritto, nullità per mancata emissione di P.V.C. ex art. 24 Legge 4/29 e violazione del diritto di difesa, nonché carenza di motivazione per violazione dell'art. 42 D.P.R. 600/73 e art. 56 D.P.R. 633/72 ed errata applicazione dell'art.109 co. 5 TUIR ed art. 19 D.P.R. 633/72.

Nel merito, insisteva per la correttezza del proprio comportamento e quindi per il riconoscimento di tutti i costi già dedotti, facendo presente che:

- i trasporti, affidati nel 2010 ad un cosiddetto "padroncino" per esigenze di consegna in zone non servite dai corrieri organizzati, erano determinabili dall'analisi dei documenti e, quanto al costo unitario per raffronto con il fatturato complessivo;

- i compensi alle telefoniste erano stati effettivamente versati e sottoposti a ritenuta erariale, quindi dichiarati nei modelli 770 annuali, non sussistendo, per il resto, alcun obbligo di contratto scritto

- i canoni di leasing, gli accessori e gli oneri pluriennali di manutenzione si riferivano ad un immobile strumentale per natura, vale a dire non suscettibile di diversa utilizzazione se non previa radicale trasformazione, quindi comunque inerente l'attività d'impresa.

L'Agenzia delle Entrate di costituiva in giudizio per resistere alle domande della ricorrente e chiederne il rigetto.

Quanto alle eccezioni di rito, faceva presente innanzi tutto che nel caso non sussisteva alcun onere di emissione di P.V.C. trattandosi di semplici accertamenti d'ufficio conseguenti all'analisi di documentazione richiesta tramite apposito questionario, non già di una verifica operativa.

Quanto motivazione richiamava l'ampiezza delle considerazioni svolte nell'atto impugnato e le ampie considerazioni svolte dalla ricorrente: sicché, in sostanza, affermava non sussistere alcuna violazione della normativa invocata dalla ricorrente.

Nel merito, riaffermava la legittimità delle rettifiche operate.

Circa i costi di trasporto, l'Ufficio osservava che tutta la documentazione esibita, in particolare i cosiddetti "borderaux" e le fatture, non contenessero alcuna descrizione precisa delle prestazioni eseguite dal trasportatore; comunque, non era dato rinvenire i criteri di determinazione delle tariffe in concreto applicate dal fornitore del servizio.

Circa le prestazioni occasionali, secondo l'Ufficio la descrizione generica nei documenti esaminati non consentiva di ritenere deducibile il costo, in quanto privo dei requisiti di certezza e determinabilità previsti dall'art.109 TUIR.

Quanto ai costi relativi ai canoni di leasing immobiliare, oneri, accessori ed ammortamenti relativi alle spese di ristrutturazione, l'Agenzia faceva presente che nel caso l'immobile, pur appartenendo alla categoria D7, in concreto era stato acquisito e ristrutturato per essere infine locato a terzi come locale adibito a ristorante: attività estranea a quella dell'impresa esercitata dalla ricorrente.

In buona sostanza, secondo l'Ufficio, l'immobile di cui trattasi non sarebbe stato direttamente utilizzato dalla società : sicché i relativi costi non sarebbero deducibili in difetto della necessaria inerenza rispetto

Disposta la riunione dei due procedimenti per connessione soggettiva ed oggettiva, con ordinanza in data 27.7.16 la Commissione sospendeva l'esecutività degli atti impugnati, quindi la controversia era discussa e decisa all'udienza del 7.9.16.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Circa l'eccezione preliminare di nullità per mancata emissione di PVC e violazione diritto di difesa, punto 1 dei motivi di gravame, rileva la Commissione che sulla questione si è pronunciata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la quale, nella sentenza n. 24823/2015 ha affermato che "In

tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino".

Ciò, perché "Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

In sostanza, la Corte limita l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati dalla normativa comunitaria, comunque imponendo al contribuente che ne lamenti la violazione l'onere di precisare le ragioni che avrebbe potuto in tal sede far valere, onde consentire al Giudice di apprezzarne l'eventuale fondatezza.

Il principio è stato recentemente ribadito dalla Sesta sezione nella sentenza n. 17426/16 secondo la quale "L'accertamento emesso a seguito di indagini effettuate dall'ufficio (cd. 'a tavolino') non richiede il contraddittorio con il contribuente": ciò che, evidentemente, esclude la necessità di un processo verbale di chiusura operazioni di verifica.

Nel caso in esame, l'Agenzia delle Entrate, esaminata la documentazione acquisita in fase istruttoria, ha ritenuto di poter recuperare a tassazione una serie di costi sconosciuti per non inerenza, conseguentemente rettificando il reddito d'impresa a fini IRES ed il valore della produzione netta a fini IRAP. L'azione erariale riguarda, quindi, un ambito estraneo alla disciplina sovrazionale, ove si consideri che la rettifica delle deduzioni IVA (tributo, questo, armonizzato) è una semplice conseguenza dei recuperi principali. Ritiene, quindi, la Commissione che nella fattispecie l'Ufficio non fosse tenuto ad attivare alcun contraddittorio preliminare con la società contribuente; né, comunque, sussiste alcuna violazione del diritto di difesa ove si consideri che l'interessata ha potuto proporre le proprie ragioni sia in risposta al questionario per acquisizione documenti, sia in ambito di procedura ex art. 6 co.2 d.lgs 218/07.

Quanto alla motivazione degli atti impositivi, di cui la ricorrente lamenta l'insufficienza anche in relazione a quanto previsto dall'art. 109 TUIR in tema d'inerenza, rileva la Commissione che l'avviso in esame contiene un'ampia illustrazione dei rilievi circa le voci di costo oggetto di recupero e delle ragioni in base alle quali l'Ufficio era stato indotto a ritenerle non inerenti l'attività d'impresa, quindi non effettivamente deducibili: con ciò, assolvendo alla funzione illustrativa prevista dall'art. 42 D.P.R. 602/73 e quindi consentendo alla ricorrente di sviluppare le difese del caso con cognizione di causa.

L'eccezione in esame è, quindi, infondata e deve essere respinta.

Circa le questioni di merito, occorre preliminarmente rilevare che *"Il principio di inerenza, richiamato dall'art. 75 comma 5 (ora art. 109 comma 5) t.u.i.r., secondo cui il reddito tassabile deve essere tenuto al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, è una regola di portata generale: tale principio lascia all'interprete la verifica della effettiva inerenza delle spese al processo produttivo e nel tempo ha portato il concetto di inerenza ad allargarsi fino a comprendere anche le spese non strettamente e direttamente produttive"* (Cass. Civ., sez. trib., 12.8.15 n. 16730).

In tale ambito, *"l'onere della prova circa l'esistenza ed inerenza dei componenti negativi del reddito incombe al contribuente: a tal riguardo, l'abrogazione del sesto comma dell'art. 75 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ad opera dell'art. 5 del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, comporta solo un ampliamento del regime di prova dei costi da parte del contribuente,*

prova che può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili (purché costituenti elementi certi e precisi, ai sensi del comma 4 dell'art. 75), non l'attenuazione della regola sulla ripartizione dell'onere della prova" (Cass. Civ. sez. trib., 13.9.10 n.19489)

Nel caso in esame, a fronte della rilevata genericità delle fatture emesse dal trasportatore " ", un *padroncino* incaricato di eseguire parte della consegne ai clienti, la ricorrente ha prodotto i tabulati contenenti i dati rilevanti delle prestazioni (nome del cliente, luogo di destinazione e data di consegna, importi fatturati, tipo di pagamento e pesi – doc.8.) nonché il *mastrino contabile* – doc.9 – da cui si ricavano gli estremi di pagamento delle fatture, parte per cassa e parte per banca: con ciò, fornendo adeguata prova dell'effettiva esecuzione e del contenuto delle prestazioni commissionate, ad integrazione delle sintetiche indicazioni recate dalle fatture stesse.

Quanto al costo unitario dei trasporti, esso può essere ricavato per rappporto tra il fatturato complessivo del i e della cooperativa che lo affianca ed il numero delle consegne.

Per il resto, la mancanza di un disciplinare scritto e le stesse particolari modalità di pagamento del trasportatore (autorizzato ad attingere agli incassi da clienti finali per coprire le spese di viaggio, vitto ecc) ad avviso della Commissione non inficiano l'inerenza delle prestazioni di servizio rispetto all'attività commerciale esercitata dalla , ove si considerino la ridotta dimensione organizzativa ed imprenditoriale del trasportatore stesso e la fiduciarità del rapporto contrattuale, evidentemente improntato a criteri diversi rispetto a quelli praticati dai corrieri di grandi dimensioni.

Quanto ai compensi corrisposti alle telefoniste, l'effettiva loro **corresponsione**, e quindi l'inerenza, risulta dalle dichiarazioni rilasciate dalle vare operatrici, con l'indicazione della ritenuta applicata, debitamente registrate in contabilità (doc. 10) essendo per il resto pacifico che la ricorrente si avvalga per le vendite del canale telefonico, che tutti i compensi siano stati inseriti nelle dichiarazioni di sostituto d'imposta modello 770 e le ritenute certificate.

Quanto all'immobile, i canoni di leasing ed oneri accessori, nonché le quote di ammortamento dei costi di ristrutturazione si riferiscono a fabbricato classificato in cat. D/7, quindi considerato strumentale per natura ex lege (art. 43 co. 2 d.p.r. 917/86) a prescindere dall'utilizzo diretto, non essendo per il

resto contestato che tale fabbricato non sia suscettibile di diversa utilizzazione se non dopo radicale trasformazione.

Ne consegue che la deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisizione, la ristrutturazione e l'arredo non possa essere disconosciuta, essendo irrilevante che l'immobile sia locato in parte a terzi per uso ristorante (cfr., in tal senso, Cass. Civ. sez. trib., 10102.2003 n. 18853 secondo la quale *"In tema di determinazione della base imponibile di imposte dirette, ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. n. 917 del 1986, gli immobili appartenenti ad imprese commerciali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni, costituiscono beni strumentali dell'impresa, anche se non sono utilizzati direttamente e sono dati in locazione o in comodato (salvo quanto disposto dall'art. 77 dello stesso d.P.R. per l'imprenditore individuale), e non si considerano produttivi di reddito fondiario"*).

In definitiva, i ricorsi sono fondati per la parte concernente le questioni di merito, sicché gli avvisi di accertamento impugnati devono essere annullati.

Quanto alle spese di lite, l'infondatezza delle eccezioni preliminari e la non agevole soluzione delle altre ne giustifica l'integrale compensazione.

Tutto ciò premesso ritenuto, definitivamente pronunciando

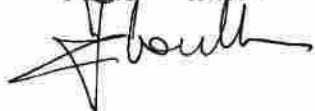
P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti annullando gli atti impugnati.

Spese compensate.

Novara, 7 settembre 2016

Il Relatore
Fabio Mondello



Il Presidente
Paolo Scafi

