



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI PIEMONTE

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GALASSO	ENNIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BRICCARELLO	GIOVANNA	Relatore
<input type="checkbox"/>	MAIORCA	ROBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1261/2016  
depositato il 23/08/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 7/2016 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di NOVARA  
contro:

**difeso da:**  
NORO STEFANO  
VIA ROMA 26 28041 ARONA

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010201654/2014 IRPEF-IMPR.ORD. 2010

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1261/2016

UDIENZA DEL

14/07/2017 ore 09:30

N°

1508/17

PRONUNCIATA IL:

14 LUG. 2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

24 OTT. 2017

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE  
(Vincenzo Giordano)

## CONCLUSIONI DELLE PARTI

APPELLANTE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI NOVARA riformare la sentenza impugnata e confermare la legittimità dell'operato dell'ufficio, con ogni consequenziale effetto, ivi incluso quello della condanna di parte appellata alle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio che si quantificano con separata nota.

APPELLATO, APPELLANTE INCIDENTALE, : rigettare l'appello dell'agenzia e confermare la sentenza di 1° grado, nonché e condannare l'amministrazione finanziaria alla rifusione delle spese del giudizio ex articolo 15 DI 546/92 applicando i parametri del D.M. 140/2012 e pertanto 1 tariffa dal 1% al 5% del valore della pratica per l'attività di rappresentanza tributaria, tra l'1% al 5% per l'attività di consulenza tributaria e dall'1% al 5% per l'attività di assistenza tributaria  
Visti gli atti. Udito alla Camera di Consiglio del 14.7.2017 il Relatore dott. Giovanna BRICCARELLO  
Ritenuto e considerato in fatto ed in diritto quanto segue:

## FATTO

Con ricorso alla CTP di Novara, il contribuente, titolare di attività individuale di intonacatura stuccatura in Arona, impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2010, nT7U010201654 con cui l'ufficio aveva rettificato il reddito di impresa dichiarato riprendendo tassazione: maggiori ricavi per euro 41.200, rappresentati da importo, già fatturato e successivamente accreditato, di cui non era provato l'effettivo rimborso; minori costi per euro 91000, portati da fatture emesse nel febbraio 2011 dal fornitore Rossini Mario per mancata documentazione dell'inerenza e competenza dei lavori genericamente descritti nei documenti emessi come "prestazioni di manodopera."

L'ufficio aveva contestato, inoltre, l'omessa dichiarazione di reddito da fabbricati rappresentato da canoni di locazione percepiti nel periodo agosto-dicembre per complessivi euro 1200.

A fronte dell'accertamento recante maggiore Irpef per euro 56.937, oltre ad addizionali, Irap per euro 5256 e Iva per euro 8240, il contribuente definiva le sanzioni, liquidate in complessivi 82.040 ai sensi dell'art. 17 Dlgs 472/97 e presentava istanza di accertamento con adesione. Quindi, in mancanza di proposte da parte dell'ufficio, ricorreva alla commissione provinciale, dichiarando di accettare i rilievi sui maggiori ricavi e sul reddito da fabbricato, chiedendo l'annullamento dell'avviso impugnato e in subordine, la rideterminazione del maggior reddito d'impresa.

Contestava, in diritto, la carenza del potere dirigenziale del funzionario firmatario dell'atto e l'inesistenza dello stesso; la mancata emissione del PVC, ex art. 24 legge 4/29 e, conseguente violazione del diritto di difesa ex art. 12 c. 4 e 7, L. 212/2000; la nullità per difetto di motivazione in violazione degli art. 42 d.p.r. 600/73 e 56 d.p.r. 600/72, e l'errata applicazione degli artt. 109, c.5, TUIR e 19 d.p.r. 633/72. Nel merito sosteneva la veridicità e l'effettività delle prestazioni fatturate dal Rossini, quale terzista operante in vari cantieri in corso d'anno, ancorché senza contratti scritti, trattandosi di familiare (cugino). A sostegno della sua tesi produceva copia delle fatture emesse ai committenti e dei documenti di trasporto del materiale utilizzato ritirato dallo stesso Rossini. Evidenziava che, in seguito all'interruzione dei rapporti con il parente, per incomprensioni e contestazioni sui lavori era stato costretto ad assumere in sostituzione personale dipendente, i cui costi erano indicati in bilancio. Evidenziava altresì, che dal punto di vista degli studi di settore, l'impresa risultava congrua, tenendo conto dei maggiori ricavi accertati, mentre la ripresa dei costi sconosciuti avrebbe portato il rapporto reddito/ricavi ad una percentuale superiore al 50% non realistica. Chiedeva annullarsi l'atto impugnato.

Resisteva l'ufficio, insistendo per la correttezza del proprio operato.

Evidenziava che l'atto era stato firmato da funzionario appartenente alla carriera direttiva su delega del dirigente; di non esservi alcun obbligo di relazione di processo verbale a conclusione delle operazioni di verifica, trattandosi in effetti, di invio di questionario e consegna della documentazione richiesta senza altra attività istruttoria, e ribadiva la correttezza e la sufficienza della motivazione dell'atto.

Nel merito, sottolineava che la parte né in sede amministrativa, né in sede contenziosa, aveva fornito idonea prova a dimostrazione che i costi dedotti, di cui alle contestate fatture, rispettassero i requisiti dell'articolo 109 TUIR. Insisteva per il rigetto del ricorso.

La CTP, respinte le questioni di diritto riteneva nel merito fondato il ricorso e lo accoglieva.

Ha proposto appello AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE di NOVARA, in persona del Direttore pt.

Contesta la sentenza eccependo la violazione dell'art. 109, c.5 TUIR, a norma del quale i costi, per poter essere dedotti nell'esercizio, devono rispondere ai principi di competenza ed inerenza, e quindi, le spese sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi, che concorrono a formare il reddito di impresa.

Il requisito dell'inerenza va inteso, pertanto, come rapporto di corrispondenza e di collegamento funzionale tra sostenimento dei costi ed oneri e l'attività economica in concreto svolta. Richiamando ampia giurisprudenza di legittimità, afferma che affinché un costo sia deducibile occorre che sia dimostrata la certezza e determinabilità, mediante produzione di documenti che attestano la regolare imputazione dei componenti di reddito.

Nella fattispecie, contrariamente a quanto ha affermato la Commissione, la parte non ha offerto prove idonee a superare con il dovuto rigore la genericità delle fatture contestate, cui non può supplire la mera asserzione di circostanze del tutto inconferenti con l'accertamento.

Il primo elemento valorizzato della CTP è il ritiro di materiali edili da parte di tale "Rossini L.". Per l'ufficio quest'elemento è stato male interpretato dalla Commissione, in quanto come già evidenziato nelle controdeduzioni, alcune incongruenze lo privano di certezza e valenza probatoria: il Rossini che ha emesso le fatture si chiama Mario Salvatore e pertanto non è identificabile come tale "Rossini L.", annotato nei DDT, allegati al ricorso. Inoltre, le operazioni contestate hanno ad oggetto la prestazione di manodopera e non la consegna o il trasporto di materiale. Inoltre non è giustificativa la circostanza della successiva assunzione di personale dipendente da parte dell'impresa. Tale circostanza è ampiamente giustificata dal fatto che i ricavi dichiarati dal contribuente sono quasi raddoppiati nel periodo osservato passando da euro 450.798 nel 2010, e ad euro 883.956,00 nel 2012.

Anche inconferente rispetto al controllo erariale è la congruità per adeguamento della dichiarazione presentata dal ricorrente rispetto alle risultanze degli studi di settore. Infatti, il recupero in causa non consiste nell'attribuzione di ricavi determinati inductivamente attraverso gli studi di settore, ma è un recupero analitico che consegue alla illegittima deduzione di costi in relazione ai quali il ricorrente non è stato in grado di dimostrare la sussistenza dei requisiti di deducibilità ex art. 109 citato.

Ancora irrilevante oltre che priva di prova è l'asserita avvenuta dichiarazione ad opera del Rossini Mario, dei ricavi conseguiti attraverso le operazioni fatturate, di cui, peraltro, non vi è documentale certezza neanche in relazione all'esecuzione dei pagamenti.

Pertanto, posto che nessuna documentazione è idonea a superare la rilevata genericità delle fatture, ecco che, a fronte della genericità delle indicazioni di cui alle fatture contestate e della rilevata difficoltà di stabilire, sulla base delle inesistenti documentazione prodotta, un sicuro collegamento funzionale tra i costi oggetto di contestazione e l'attività dell'impresa, non è possibile riconoscere la deducibilità del costo esposto in fattura.

E' censurabile sul punto la valutazione dei primi giudici che hanno ritenuto "determinati" i costi.

Chiede riformarsi la pronuncia, fondata su affermazione apodittiche, presuntive e prive di qualsiasi collegamento analitico con i documenti agli atti.

Non ha, infine, alcun valore probatorio la circostanza, valorizzata dai primi giudici che le operazioni in esame non sono stati direttamente disconosciute dall'ufficio, in quanto la contestazione dell'ufficio non riguarda l'inesistenza delle operazioni, quanto l'indeducibilità per la mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità ex art. 109. Insiste per la conferma dell'accertamento.

Resiste all'appello il contribuente, contestando le affermazioni erariali.

Precisa che la dicitura "Rossini L" è un refuso ortografico da parte dell'impresa che ha venduto i materiali ed in ogni caso l'Agenzia non ha identificato nella "L" altra impresa o persona.

Sono, altresì, inconferenti le altre considerazioni circa l'assunzione di personale e quelle riguardanti la congruità agli studi di settore e l'irrealistico rapporto redditi-ricavi che ne deriverebbe dall'indeducibilità dei costi.

Afferma che non si può definire, come pretende l'Ufficio, analitica la rettifica da questi svolta, giacché l'agenzia non ha fatto altro che disconoscere i costi, non in base ad un'errata applicazione di una norma e ad un errato conteggio della percentuale di deducibilità, ma unicamente per un'insufficiente descrizione della prestazione fatturata. Tale operato appare molto più vicino ad un accertamento di tipo "induttivo" che ad uno "analitico".

Pretestuoso è poi pretendere una prova "analitica" da parte del contribuente. Evidenzia che gli elementi forniti diretti e indiretti sono stati valutati e ritenuti sufficienti dalla commissione provinciale. L'agenzia non ha individuato alcune elementi indiziario di evasione che possa supportare la declaratoria di indeducibilità dei costi. L'agenzia parla di "non ineranza" ma in realtà tratta le fatture come relative ad operazioni inesistenti e ciò inficia l'atto impositivo sotto il profilo della legittimità per carenza di motivazione e difetto di prova.

Propone poi appello incidentale avverso la parte della sentenza in cui ha ritenuto legittima la sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte della dottoressa Anna Santarini. Richiamando ampia giurisprudenza ribadisce che la delega deve essere preventiva motivata in maniera ordine alle ragioni per cui il direttore abbia delegato altro funzionario.

Insiste per la reiezione dell'appello erariale in subordine per l'accoglimento della censura e dell'appello incidentale.

Contro deduce all'appello incidentale l'ufficio. Evidenzia che la delega è preventiva, in quanto la

disposizione di servizio è del 18 del 2014, mentre l'accertamento è del 6/11/2014 ed è stato notificato alla parte in data 15/11/2014. Ribadisce la legittimità della delega anche alla luce della più recente giurisprudenza della cassazione  
Insiste per la reiezione dell'appello e la conferma del proprio operato anche su questo punto.

## DIRITTO

L'appello erariale non è fondato e non merita accoglimento.

Come emerge dagli atti, nella fattispecie, i primi giudici, respinte, siccome infondate, le questioni formali, dimostrano di aver effettuato un'attenta e concreta disamina e valutazione nel merito della vicenda, verificando i documenti in atti e raffrontando le ragioni del contribuente con la prospettazione di merito dell'ufficio. Le valutazioni che ne sono conseguite sono corrette e più che condivisibili.

Afferma la CTP, nel procedere *"alla verifica della corretta postazione di costi spesi in dichiarazione"* che *"al riguardo occorre osservare che le prestazioni fatturate mezz'ora in non sono dall'ufficio direttamente disconosciute, né contestato che costui fosse titolare di imprese del settore edile o comunque in grado di eseguire quanto indicato nei documenti fiscali rilasciati"*, con ciò ritenendo di non potersi porre in dubbio l'inerenza dei costi rispetto all'attività del ricorrente.

L'affermazione è più che condivisibile e va aggiunto che, anche nei suoi scritti difensivi nel presente giudizio, l'ufficio, pur reiterando le sue argomentazioni sul punto, nulla ha dedotto per comprovare concretamente il contrario.

Correttamente e condivisibilmente, poi, la Commissione ha osservato: *"quanto alle descrizioni delle prestazioni, la genericità delle indicazioni contenute nelle fatture in contestazione non appare elemento decisivo ai fini dell'esclusione della deducibilità ove si consideri che i costi sono determinati, mentre la certezza del dovuto (dal ricorrente committente al fornitore, tra l'altro rapporto di parentela) può essere considerata conseguenza del non disconoscimento delle stesse intere inerenza. L'affermazione è corretta e parimenti, condivisibile l'osservazione che non può ritenersi che la sussistenza dei requisiti richiesti dall'articolo 109 debba necessariamente essere dimostrata con documenti quali schede di cantiere o altro."*

Queste valutazioni sono, per questo collegio, meritevoli di conferma ancor più, considerato che la commissione provinciale, approfondendo la questione, ha aggiunto che *"invece, possono essere valorizzati elementi indiretti quali: il coinvolgimento del fornitore nel prelievo dei materiali impiegati (come risulta dai ddt prodotti); la congruenza dei ricavi dichiarati rispetto agli studi di settore; l'assunzione di personale in epoca successiva alla cessazione del rapporto fra le 2 imprese; il fatto stesso che il recupero a tassazione dei costi porterebbe rapporto redditi ricavi ad una percentuale superiore al 50% che diversamente da quanto pretende l'ufficio appare del tutto irrealistica"*.

D'altronde, dal tenore letterale dell'articolo 109 comma 5 TUIR emerge che la norma subordina la deduzione di componenti negativi del reddito di impresa all'inerenza degli stessi all'attività dell'impresa. In particolare prevede che *"le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi (.....) Sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui deriva derivano al ricavi o altri proventi che concorrono a formare reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi"*. Appare evidente che la tesi erariale relativa alla non inerenza dei contestati costi, nella presente fattispecie, sembra ignorare che l'inerenza prevista dalla norma deve essere intesa come correlazione fra onere sostenuto e attività produttiva del reddito imponibile, come concretamente avvenuto nella fattispecie, giungendo ad una forzata dilatazione del concetto di non inerenza che, come sottolinea la difesa del contribuente sembra quasi adombrare una sorta di inesistenza dei costi.

La sentenza merita pertanto piena conferma.

Va invece respinto l'appello incidentale del contribuente, atteso che dagli atti di causa fin dal 1° giudizio risulta la regolarità della delega conferita al funzionario Dott.ssa Anna Santarini.

La reciproca parziale soccombenza giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione conferma la sentenza impugnata. Spese compensate.  
Così deciso in Torino, 14.7.2017

L'ESTENSORE



IL PRESIDENTE

