



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del VENETO Sezione 2, riunita in udienza il 15/09/2023 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

CORDER PAOLO, Presidente

DONELLA MARCO, Relatore

BORGHI RAFFAELE, Giudice

in data 15/09/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 683/2022 depositato il 22/04/2022

proposto da

XXXXXXXX - XXXXXXXXX

Difeso da

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Francesco Mattarelli - XXXXXX

ed elettivamente domiciliato presso avv.francesco.mattarelli@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Verona

elettivamente domiciliato presso dp.verona@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 330/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale VERONA sez. 2 e pubblicata il 28/12/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Z01RS00161 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Z01RS00161 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Z01RS00161 IRPEF-ALTRO 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Z01RS00161 IVA-ALTRO 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T6Z01RS00161 IRAP 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: - annullare l'atto impugnato in quanto illegittimo e infondato;
- condannare controparte al rimborso di quanto eventualmente pagato a titolo di riscossione provvisoria nelle more del presente contenzioso;
- condannare controparte al rimborso delle spese ed onorari di lite.

Resistente/Appellato: il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La sentenza impugnata concerne il procedimento promosso con ricorso in primo grado contro un avviso di accertamento ai fini irpef iva irap per l'anno 2014.

L'Ufficio aveva ritenuto non deducibili dalla parte contribuente (un professionista), per mancanza di inerenza, una quota dei costi (in particolare l'aumento del canone rispetto a quello indicato originariamente nel contratto, per mancanza di prova scritta) per l'utilizzo di un immobile nel quale lo stesso esercitava l'attività.

Nel ricorso in primo grado parte contribuente aveva esposto i seguenti motivi di impugnazione dell'atto impositivo:

-Sul rilievo ai fini IRPEF e relative addizionali e IRAP, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, e sull' indeducibilità dei costi per difetto di inerenza: erronea ricostruzione dell'Ufficio degli effetti giuridici del comportamento tenuto dalle parti – Sussistenza dell'inerenza qualitativa e quantitativa - Irragionevolezza della contestazione – Sussistenza dei presupposti di fatto dell'inerenza dei costi.

-Sul rilievo ai fini IVA, ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72, indetraibilità dell'IVA sui costi indeducibili per difetto di inerenza: erronea traslazione sul piano IVA delle contestazioni mosse sul piano dell'inerenza ai fini delle imposte sul reddito.

L'Ufficio era costituito in primo grado per opporsi ai motivi svolti da parte ricorrente ed insistere nella pretesa fiscale.

La CTP, con la decisione impugnata, condividendo le argomentazioni dell'AE in ordine alla carenza del presupposto dell'inerenza, ha respinto il ricorso, condannando parte contribuente alla rifusione delle spese.

Parte contribuente ha proposto appello, riepilogando la vicenda ed esponendo i seguenti motivi di impugnazione della sentenza:

-in relazione al rilievo in tema di irpef e irap (art. 109 tuir) parte appellante ribadisce i motivi svolti in primo grado, non correttamente valutati, a suo parere, dalla CTP, in particolare in ordine all'applicazione del principio di inerenza e dell'onere della prova, sottolineando come nessuna contestazione avrebbe mai

riguardato la natura dei costi e l'evidenza del loro sostenimento. Secondo l'appellante, per i costi intrinsecamente inerenti (come quelli oggetto del contendere), il contribuente avrebbe l'onere di provarne l'esistenza mediante la corretta documentazione (nella fattispecie sono state prodotte in sede di verifica le fatture di addebito del canone mensile e il loro regolare pagamento), mentre spetterebbe all'Amministrazione provare il difetto di inerenza nel caso specifico. Nel caso, inoltre, il regime civilistico del contratto non sarebbe determinante, e non avrebbe alcun fondamento l'affermazione che l'inerenza di un costo dipenda dalla sua documentazione in forma scritta. Non sarebbe in discussione il fatto che gli oneri in esame siano fisiologicamente riferibili all'attività professionale svolta dall'appellante. Inoltre l'Ufficio avrebbe solo parzialmente contestato il costo, e il giudizio sull'inerenza, essendo una qualità, non potrebbe investire il costo o la spesa solo parzialmente, andando apprezzata solo sotto il profilo qualitativo. L'inerenza non costituirebbe una caratteristica intrinseca di un costo o di una spesa, ma discenderebbe dalla funzione che questi assumono nell'ambito dell'attività esercitata, e, nel caso, non sussisterebbe alcun dubbio nel collegamento all'attività.

-Erroneità nella ricostruzione da parte dell'Ufficio e della Commissione tributaria provinciale degli effetti giuridici del comportamento tenuto dalle parti. Sul punto parte contribuente rileva che nessuna norma avrebbe imposto alle parti del contratto, concernente l'utilizzo dell'immobile, di regolare le modifiche al contratto per iscritto a pena di nullità e sarebbe stato sempre possibile per le parti rinunciare al requisito di forma di natura pattizia, anche tacitamente, e con comportamenti incompatibili con il suo mantenimento. Vengono richiamate varie norme del codice civile e giurisprudenza di legittimità.

-Irragionevolezza della contestazione. L'appellante riepiloga gli elementi costitutivi il costo di utilizzo dell'immobile (tutti servizi indispensabili all'attività) e sottolinea come nel conto economico dell'anno 2014 sarebbe riscontrabile l'assenza di voci di costo analoghe a quelle indicate. Negando la deduzione si finirebbe per tassare il reddito professionale dell'appellante al lordo di costi necessari a produrlo. Inoltre, nessuna contestazione sarebbe mai stata sollevata dall'Ufficio in merito alla congruità del canone corrisposto.

-Erroneità del rilievo ai fini IVA, ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72 (indetraibilità dell'IVA sui costi indeducibili per difetto di inerenza), non potendosi automaticamente traslare sul piano IVA le contestazioni mosse sul piano dell'inerenza ai fini delle imposte sul reddito. Sul punto vengono richiamati l'art. 168, comma 1, lett. a) della Direttiva 112/2006/CE e i principi espressi in materia dalla CGCE, in base ai quali il diritto alla detrazione dell'IVA sarebbe subordinato all'esistenza di un nesso diretto e immediato (richiesto dalla norma) tra le spese a monte e le operazioni imponibili a valle, nella prospettiva che le prime facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle soggette ad IVA (la CGCE avrebbe ritenuto detraibili anche le spese per le quali il nesso con le operazioni a valle risulterebbe meno intenso e avrebbe ritenuto detraibili le spese anche in presenza di casi di nullità del contratto che le prevedeva). Infine, nel caso in esame, il rischio di qualsivoglia salto di imposta/frode/perdita di gettito sarebbe scongiurato dalla circostanza che, a fronte della detrazione dell'IVA effettuata sui costi addebitati dalla concedente, il ricorrente avrebbe "ribaltato" tali oneri ai terzi, fatturando le proprie prestazioni in regime di imposizione ordinaria.

L'Ufficio è costituito in questo grado di giudizio per affermare la correttezza della decisione, rilevando come proprio perché non sarebbe dato conoscere la natura dei costi non sarebbe possibile stabilire l'inerenza: l'Ufficio avrebbe dovuto recuperare a tassazione la parte di costo esorbitante rispetto al corrispettivo pattuito nel contratto originario, in assenza, non solo di un'esplicita revisione dell'originaria pattuizione, ma altresì di qualsivoglia elemento (anche nelle fatture) da cui emerga quali siano gli ulteriori servizi che ne giustificano l'inerenza. A fronte delle argomentazioni del contribuente l'Ufficio sottolinea che proprio la necessità di precisare le suddette voci di costo, che farebbero parte del "canone pagato", nonché l'indicazione del fatto che l'incremento troverebbe giustificazione economica se confrontato coi servizi fruiti, già testimonierebbero della non chiarezza del maggior costo dedotto e non esplicitato in nessun accordo, dato che nemmeno le fatture emesse dalla concedente espliciterebbero tutti i servizi. Il recupero a tassazione del maggior canone pagato deriverebbe dal fatto che non avendo provveduto a

regolare i servizi con atto scritto, come peraltro sarebbe stato previsto in modo obbligatorio per le parti dello stesso contatto originario, il costo non risulterebbe documentato al fine di stabilire l'inerenza dello stesso. Nel caso non si potrebbe parlare di inerenza intrinseca, poiché si discuterebbe di prestazioni di servizi che dovrebbero essere regolate e documentate; nemmeno le fatture che conterrebbero una descrizione generica quale "canone utilizzo uffici", sarebbero sufficienti a comprovare l'inerenza del costo. La pretesa riguarderebbe costi indeducibili ai fini delle imposte dirette e per i quali non sarebbe possibile la detrazione iva. L'Ufficio richiama giurisprudenza in tema di onere della prova in materia. Secondo parte appellata, per poter essere dedotto, il costo dovrebbe possedere i caratteri di competenza, inerenza, certezza e determinabilità; l'esistenza di tali caratteristiche sarebbe deducibile dalla documentazione che la parte sarebbe onerata di conservare per il caso di eventuali controlli.

Anche in relazione all'IVA l'Ufficio insiste nella sua pretesa, affermando che il recupero dell'IVA detratta dal contribuente sarebbe legittimo, non avendo influenza l'argomentazione dell'appellante secondo cui l'inerenza dovrebbe essere verificata in relazione alle operazioni attive a valle: infatti il ricorrente svilupperebbe un ragionamento che presupporrebbe l'inerenza esistente anche nel momento di esercizio della detrazione, cosa che l'Ufficio avrebbe contestato.

Parte contribuente ha depositato una memoria per ribadire ed illustrare le proprie argomentazioni, in particolare in relazione alla questione concernente la detrazione iva (invocando giurisprudenza della CGCE), e in relazione alla sussistenza del requisito dell'inerenza per il costo contestato, non esistendo, secondo l'appellante, nessuna norma di legge che preveda la forma scritta come presupposto indispensabile per dimostrare l'inerenza di un costo, né avendo l'Agenzia contestato all'appellante qualsivoglia inadempimento dell'obbligazione contrattuale o l'avvenuto pagamento del corrispettivo pattuito nel corso del tempo dalle parti e documentato nelle relative fatture, né la natura degli addebiti (per l'affitto degli spazi de quibus). Non sarebbe, per l'appellante, il contribuente ad essere onerato della prova degli elementi negativi che naturalmente compongono il reddito, ma l'Amministrazione finanziaria a dover motivare e dimostrare l'illegittimità della deduzione del costo per difetto di inerenza alla specifica attività produttiva di reddito (è richiamato l'art. 6 della l. 130/2022 che avrebbe previsto un nuovo comma 5-bis all'art. 7 del d.lgs. 546/1992). Infondata sarebbe la contestazione dell'Ufficio circa la genericità delle fatture, considerate insufficienti a comprovare l'inerenza del costo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Secondo questa Corte la sentenza impugnata deve essere riformata.

Sul piano fiscale, infatti, ai fini in questione, non assume rilievo decisivo la regolamentazione ai fini civilistici contenuta nel contratto di concessione di spazi attrezzati, che può anche essere derogata dalle parti, poiché la documentazione fiscalmente significativa è costituita dalle fatture e dai riscontri di pagamento (le operazioni sono anche regolarmente indicate nel conto economico di parte contribuente), costituenti, secondo questa Corte, elementi sufficientemente certi e precisi sia della natura del costo (canone per l'utilizzo di spazi attrezzati), sia della sussistenza del requisito in questione.

Nella vicenda è del tutto incontestata la circostanza della titolarità del bene concesso in capo alla cedente e la localizzazione lavorativa dell'appellante locatario negli spazi in questione.

Va sottolineato come non sia nemmeno minimamente in contestazione la presenza delle fatture concernenti le operazioni contestate e l'effettuazione dei relativi pagamenti.

L'Ufficio si limita a sostenere, al riguardo, che le fatture conterrebbero una descrizione generica della prestazione, indicando "canone utilizzo uffici", che, per parte appellata, non sarebbero sufficienti a comprovare l'inerenza del costo.

Ai fini in questione, però, secondo questa Corte, detta specificazione contenuta nelle fatture, sia pur sintetica, accompagnata dall'effettuazione dei pagamenti, è del tutto sufficiente, trattandosi anche di un tipo di costo strettamente connaturato all'attività svolta, a dimostrare l'inerenza del costo stesso.

L'insieme delle argomentazioni fornite dall'Ufficio nelle controdeduzioni, appare anche contraddittorio, perché richiama, ma in modo generico, aspetti che possono essere considerati ulteriori rispetto al problema contestato e alla questione dell'inerenza in senso stretto (il collegamento del costo all'attività svolta, attualmente inteso in senso anche più ampio rispetto al passato), anche se significativi allo stesso fine, quali la sproporzione o la mancanza di prova. Quanto a quest'ultimo aspetto, come detto, il riferimento deve essere fatto alla suddetta documentazione di carattere fiscale. Quanto alla sproporzione, pur non potendo del tutto condividersi, riguardo al problema dell'inerenza, la tesi di parte contribuente in merito alla possibilità di contestazione parziale di un costo (parte contribuente restringe la portata della valutazione all'aspetto qualitativo), va rilevato come la parte abbia anche offerto una giustificazione dell'aumento del costo in questione, né peraltro l'AE ha addotto elementi di prova a sostegno della sussistenza di sproporzione del costo stesso, limitandosi, in sostanza, il fondamento della pretesa, sul piano istruttorio, alla mancanza di forma scritta per l'aumento del canone.

La stessa giurisprudenza richiamata dall'Ufficio, a pagina 5 delle controdeduzioni in appello, non può ritenersi del tutto pertinente alla vicenda in oggetto, poiché riferita espressamente agli aspetti della congruità e della adeguatezza dei costi, problemi che, come detto, sono trattati in modo generico e non dimostrato dall'Ufficio in questa vicenda, a fronte della documentazione contabile che accompagna il rapporto di concessione dell'immobile.

L'appello del contribuente deve, perciò, essere accolto, e, considerati i motivi della decisione, tutte le altre questioni possono reputarsi assorbite.

La particolarità delle circostanze della vicenda, che possono far ritenere giustificata l'iniziativa dell'AE, sia pur giudicata infondata, costituiscono motivo per disporre la compensazione delle spese per entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento dell'appello di parte contribuente ed in totale riforma della sentenza di primo grado, riconosce l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato e della relativa pretesa fiscale. Spese compensate per entrambi i gradi.

Verona, 15 settembre 2023