

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 01/46/2012

FATTO

Con ricorso ritualmente e tempestivamente proposto il Sig. Ca. Ba. ha impugnato l'avviso di accertamento n. R1P017N00103/2010 per l'anno 2005 emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano 1 con il quale l'Amministrazione Finanziaria ha accertato quanto segue:

ai fini delle II.DD. ai sensi degli artt. 39 e 41 bis del DPR n. 600/73 un maggior imponibile di € 38.075,00 con conseguente maggiore imposta di € 16.372 (imposta dichiarata € 66.585 accertata € 82.957) e maggiore addizionale regionale all'irpef di € 533

ai fini Irap ai sensi del combinato disposto degli artt. 25 del DLgs 446/97 e 39 del DPR n. 600/73 un imponibile pari a € 194.400,00 con conseguente maggiore imposta di € 8.262,00

ai fini Iva ai sensi dell'art. 54 del DPR n. 633/72 un minor imponibile di € 6.975,22 di cui un'imposta dovuta pari ad € 1.935,00.

In particolare l'avviso di accertamento contiene i seguenti rilievi:

Rilievo n. 1 - II.DD. - Infedele dichiarazione

a) Le fatture emesse n.043 25184 del 28/2/05 Mobili Gu. e C. snc e n. 58 del 9/9/05 Ma. Ge. rappresentano l'acquisto di beni ammortizzabili inferiori ad € 516,46 all'interno della categoria "Mobili e arredi" pertanto, ai sensi dell'art. 102 del DPR 917/86, viene riconosciuta in deduzione la relativa quota di ammortamento, rispettivamente pari ad € 129, 69 ed € 32,25.

Viene recuperata, dunque, la somma di € 5.033,89 di cui al rigo RE17.

b) Ai sensi dell'ari. 164 del DPR 917/86 c.l. lett. b) recante la disposizione per la quale le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto sono deducibili "...Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale nella suddetta misura del 50 per cento, limitatamente ad un solo veicolo:..". Pertanto vengono riconosciuti i costi riguardanti il veicolo targato CB779CG in base al suddetto limite e pertanto viene recuperata la somma di € 1.050, 65 al rigo RE8 e riconosciuta la somma di € 1.659,87 al rigo REI 3 ed RE 17.

A tal riguardo, vengono, inoltre recuperate le spese riguardanti veicoli diversi, indicati al rigo RE13 ed REI 7 per un totale di € 480,55.

Infine, è stata ricalcolata la quota di ammortamento deducibile per l'anno 2005 per il veicolo targato CB779CG e pertanto non è stata riconosciuta la differenza pari all'importo di € 2.711,40 al rigo RE6.

c) Secondo l'art. 54 del DPR 917/86 "Le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non e' superiore ad € 516,46, nella misura del 50 per cento" pertanto viene riconosciuta entro tale limite la somma di € 424,29 per pedaggi e spese di telefonia di cui al rigo REI 3 ed RE 17.

d) In base all'ari. 109 c.5 del DPR 917/86, viene sancito il c.d. "Principio di inerenza" in relazione al quale "le spese e gli altri componenti negativi 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.." pertanto non vengono riconosciuti costi di cui al rigo REI 3 ed REI 7 per un importo di € 27.544,23. Si recupera, dunque, ai fini delle II. DD. un importo totale di € 38.075,00.

Rilievo n. 2 -- IVA - Infedele dichiarazione

Ripresa A

Ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/72 è detraibile l'ammontare dell'imposta relativa ai beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Pertanto, si recupera a tassazione l'imposta relativa alle elencate fatture:

FORNITORE	N.DOC.	DATA DOC.	IMPONIBILE	IVA	TOTALE
Europool Italia srl	2570978	7.12.2005	€ 103,99	€ 20,80	€ 124,79
Matilde Crotti srl	20	20.12.2005	€ 833,33	€ 166,67	€ 1.000,00
Europool Italia srl	2571109	07.12.2005	€ 1.326,46	€ 265,29	€ 1.591,75
Mediamarket SpA	003 5889	20.08.2005	€ 3.686,49	€ 737,31	€ 4.423,80
Mediamarket SpA	003 9698	31.12.2004	€ 468,21	€ 93,64	€ 568,60

Secondo l'art. 19 bis 1 lett. h) e' ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad € 51,65..". Per tale ragione non viene ammessa in detrazione l'imposta sulle seguenti fatture:

FORNITORE	N.DOC.	DATA DOC.	IMPONIBILE	IVA	TOTALE
Esselunga Spa	1-104 2756	01.10.2005	€ 224,24	€ 44,85	€ 269,05
E. Voci Spa		05/08/2005	€ 332,50	€ 66,50	€ 399,00

Rilievo n. 3 Irap Infedele dichiarazione

Nell'anno d'imposta oggetto del controllo risulta che il contribuente ha presentato la dichiarazione ai fini Irap esclusivamente per avvalersi della possibilità di utilizzare e/o portare in compensazione il relativo credito di imposta. Esso ha pertanto sostanzialmente ritenuto con riferimento al medesimo periodo che non siano sussistenti gli estremi per l'applicazione del tributo in esame.... omissis ... il soggetto in esame ha dunque completamente omesso di indicare nella compilazione del quadro IQ determinazione dell'imposta, il reddito dell'attività professionale che tenuto conto degli acquisti non relativi all'esercizio di questa, di cui al rilievo precedente, è pari ad € 174.,100,00".

In merito al primo rilievo il ricorrente eccepisce che detti recuperi appaiono non chiari e sostanzialmente non correttamente motivati.

Rileva che effettuando una somma algebrica degli importi che risultano recuperati a tassazione emerge che il totale da recuperare a tassazione ammonterebbe a € 37.033 e non € 38.075 come indicato erroneamente dall'Ufficio.

Eccepisce in ogni caso la carenza di motivazione dell'accertamento.

Rileva infatti che "costituisce costante giurisprudenza della Corte di Cassazione il principio per il quale l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale fase contenziosa successiva e consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, con la conseguenza che in sede contenziosa l'Ufficio ha l'onere di provare compiutamente gli elementi giustificativi del quantum accertato.

Nel caso concreto è opinione del ricorrente che l'Ufficio avrebbe dovuto necessariamente, al fine di una corretta motivazione della pretesa impositiva, indicare analiticamente tutte le fatture oggetto di ciascun rilievo, così da consentire allo scrivente di poter correttamente esercitare il proprio diritto alla difesa.

Tutti i recuperi elencati nei precedenti punti a -, b -, c -, e d - riferiscono di costi allocati in righe del modello Unico, per i quali l'Ufficio, ad eccezione del solo recupero di cui al punto a -, non cita le relative fatture o documenti che sono stati oggetto di rettifica. Tale fatto appare particolarmente evidente per quanto riguarda il più consistente dei recuperi, pari ad € 27.544,23, per il quale l'Ufficio non solo non indica le relative fatture da cui scaturirebbero i costi contestati, ma si limita ad indicarne una generica allocazione ai righe RE 13 ed RE 17 asserendo in modo altrettanto generico e palesemente immotivato che si tratterebbe di costi non inerenti.

Si fa presente che ai righe REI 3 e REI 7 lo scrivente ha complessivamente indicato costi per € 36.797, 00 (ovvero € 10.819,00 al rigo REI 13 ed € 25.978,00 al rigo RE 17) per cui in assenza di una puntuale indicazione delle fatture non ammesse in deduzione è praticamente impossibile comprendere ai quali costi si riferisca l'importo di € 27.544,23 indicato dall'Ufficio.

Per quanto concerne il rilievo di cui al punto a-, per il quale solo l'Ufficio indica i documenti contestati, è stato possibile effettuare da parte del ricorrente i relativi riscontri, evidenziando così alcune incongruenze nell'operato dell'Ufficio. Al riguardo l'Ufficio asserisce di non avere riconosciuto in deduzione due fatture di acquisto di mobili e arredi (ns. doc. n. 12) erroneamente contabilizzate a detta dell'Ufficio fra i cespiti inferiori ad € 516,46, per i quali l'Ufficio, ai sensi dell'art. 102 del DPR 9 17/86, recupera il relativo costo indicato al rigo REI 7, ammettendo in deduzione solo la relativa quota di ammortamento pari a € 161,94. È evidente l'errore in cui l'Ufficio è incorso in quanto trattandosi di acquisto di mobili per un totale di € 5.195,83, ammettendo pure che la deduzione integrale come cespiti di valore unitario inferiore a € 516,46 non sia corretta, la quota di ammortamento di competenza dell'anno è stata calcolata erroneamente dall'Ufficio in € 161,94 poiché, in base all'aliquota ordinaria del 12% di ammortamento dei mobili e arredi, l'importo da ammettere in deduzione avrebbe dovuto essere pari a € 623, 50.

Lo scrivente ha potuto pervenire al suddetto riscontro solo perché per il rilievo di cui al punto a- l'Ufficio ha compiutamente elencato le ragioni e i documenti oggetto del recupero. Altrettanto non ha fatto per gli altri rilievi per i quali l'Ufficio non ha fornito gli elementi necessari allo scrivente per esercitare il proprio diritto alla difesa, fatto da cui discende l'illegittimità dell'accertamento per carente motivazione".

In merito al secondo rilievo rileva il ricorrente che in questo caso l'Ufficio, contrariamente a quanto fatto nell'ambito del rilievo relativo alle imposte dirette, indica analiticamente tutte le fatture oggetto di contestazione. Eccepisce tuttavia il ricorrente "una compiuta motivazione del rilievo in quanto non si comprende la ragione della assente non inerenza delle spese contestate."

Rileva infatti che "analizzando ad esempio le tre fatture Mediamarket Spa ed e. Voci Spa (ns doc. 13) indicate dall'Ufficio fra quelle ritenute non inerenti, risulta che le stesse si riferiscono ad acquisti di apparecchi telefonici, lettore DVD, monitor LCD che sono stati inseriti fra i beni strumentali utilizzati nell'esercizio della professione e che non possono essere ritenuti non inerenti senza una puntuale motivazione da parte dell'Ufficio.

Si fa presente che l'Iva relativa alle tre fatture indicate ammonta a € 925,92 e rappresenta quindi gran parte del totale dell'iva oggetto del rilievo, pari a € 1.395, 00. Considerato quindi l'entità irrilevante della restante Iva contestata nell'economia generale dell'accertamento non si ritiene opportuno proseguire oltre nell'esposizione e si chiede che il rilievo venga dichiarato illegittimo per carente motivazione ed in subordine che l'iva afferente alle tre citate fatture venga in ogni caso ammessa in detrazione".

Quanto al terzo rilievo prendendo spunto dalla nota sentenza n. 156/01 con la quale, pur rigettando o dichiarando manifestamente infondate tutte le questioni proposte, la Corte Costituzionale ha ritenuto possibili forme di lavoro autonomo che, ancorché svolte con carattere di abitualità, sono prive del requisito dell'organizzazione di capitale o lavoro altrui e alle quali, quindi, fa difetto il presupposto stesso dell'imposizione tributaria, il ricorrente, esercente l'attività di richiamando tutta una serie di conformi decisioni giurisprudenziali, evidenzia per gli anni dal 2005 al 2008 ha esercitato l'attività di architetto senza l'ausilio di elementi organizzativi non avendo avuto alcun dipendente, né collaboratore con vincolo di rapporto continuativo o occasionale e utilizzando come struttura per l'esercizio della suddetta attività unicamente un computer portatile ed una scrivania come indicato dal libro cespiti.

MOTIVI DECISIONE

Il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario - come nel caso in cui vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione; - il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione.

Ritiene la Commissione, al cospetto dell'atto impugnato, sussistenti i requisiti minimi della motivazione in esso contenuta.

Dottrina e giurisprudenza sono infatti concordi nel considerare "sufficiente" la motivazione che delimiti l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale fase contenziosa successiva e consenta al contribuente di conoscere la maggiore pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali, *an e quantum*, e di esercitare giudizialmente il diritto di difesa.

L'accertamento ha infatti, fondamentalmente una funzione di "*provocatio ad opponendum*".

Entrando pertanto nel merito del ricorso e di ciascuna ripresa dell'Agenzia delle Entrate vale rilevare quanto segue.

In merito al rilievo n. 1 di cui all'avviso di accertamento ritiene la Commissione Tributaria adita che la ripresa di cui alla lettera a) inerente beni ammortizzabili non inferiori ad € 516,46 appare legittima in mancanza di prova fornita dal ricorrente sul punto.

Ritiene tuttavia l'Organo Giudicante che l'ammontare del costo integralmente dedotto per € 5.195,83 va recuperato per € 4.572,33 dovendo riconoscersi la quota di ammortamento del 12% pari ad € 623,50.

In relazione alle riprese di cui alle lettere b) e d) ritiene la Commissione legittime le riprese in mancanza di prova fornita dal ricorrente sul punto.

Con recente sentenza n. 4443/11 la Suprema Corte ha confermato il consolidato orientamento secondo cui (sentenze 1709/2007, 11078/2008), in tema di imposte sul reddito, con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, l'onere della prova circa l'esistenza e l'inerenza dei costi, ai sensi dell'articolo 2697 cc, incombe al contribuente, per cui è questi che, ove intenda sostenere l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati, deve documentare che essi sono stati effettivamente affrontati e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce.

Quanto all'imposta sul valore aggiunto ripresa a tassazione, di cui al rilievo 2, ritiene la Commissione Tributaria adita che anche in materia di IVA l'onere della prova sulla inerenza delle spese grava sul contribuente. Nel caso di specie con riferimento alle riprese di cui alla lettera A) la Società ricorrente ha prodotto solo la fattura n. 003 5889/05

deducendo come si evince dalla descrizione del medesimo documento che trattasi di beni inerenti l'esercizio della propria impresa.

La Commissione ritenendo che i beni di cui alla fattura prodotta dal ricorrente possano rivestire il carattere di stretto collegamento con l'attività di impresa accoglie il ricorso limitatamente al riconoscimento della detrazione di € 737,31 inerente la citata fattura n. 003 5889/05 dichiarando legittima la ripresa dell'Iva per il residuo importo di € 546,40.

Con riferimento alla ripresa di cui alla lettera B) la ricorrente nessuna eccezione ha sollevato sulla natura delle disconosciute spese di rappresentanza caratterizzate come è noto ai fini dell'inerenza da gratuita', finalità promozionali o di pubbliche relazioni, criteri di ragionevolezza e coerenza nel sostenimento. Ne consegue la legittimità della ripresa IVA per l'importo di € 111,35.

Con riferimento al rilievo n. 3 la Commissione annulla la ripresa dell'Ufficio ritenendo che nel caso di specie l'esame della dichiarazione dei redditi anno di imposta 2005 e delle pertinenti sezioni non evidenzia alcun elemento significativo da cui evincere un reddito imponibile IRAP nei termini enunciati dalla Corte di Cassazione che con circa 80 decisioni discusse l'8/2/2007 - hanno affrontato le problematiche di pressoché tutte le categorie professionali (tra esse si richiamano per le guide linea che contengono quelle dal n°3672/07 al n°3682/07)- elaborando il principio di diritto secondo cui il presupposto impositivo può essere eliso al cospetto di struttura marginale che non ecceda i mezzi indispensabili di corredo del mestiere venendo ad esaurirsi nella mera "auto organizzazione" del lavoro personale non incrementato da presenza di proprio studio con dipendenti e/o terzi collaboratori (valutazione questa rimessa al giudice del merito).

La Corte Costituzionale ha peraltro precisato che l'assoggettamento ad IRAP del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale (tassazione ritenuta pienamente conforme ai principi di eguaglianza e capacità contributiva) richiede per quanto concerne il lavoro autonomo (e solo per quello) dove l'elemento organizzativo non è di per sé connaturato alla attività svolta come avviene nell'impresa una organizzazione di capitale o lavoro altrui.

L'autonoma organizzazione esprime quindi l'essenza imponibile dell'IRAP giustificata dalla titolarità di una struttura produttiva organizzata che esprime una potenzialità economica quale complesso di fattori della produzione, cosiddetto valore aggiunto, separato dalla persona dell'imprenditore e dotato di propria attitudine a realizzare capacità contributiva.

Che l'attività di lavoro autonomo possa svolgersi anche senza organizzazione di capitali o di lavoro altrui, è un dato di assoluta evidenza che consente di comprendere come il presupposto impositivo risieda non tanto nell'autonomia dell'organizzazione del lavoro in contrapposizione al lavoro subordinato, bensì nel cosiddetto valore aggiunto insito in un'attività che si esplica per effetto dell'organizzazione del lavoro di altri o del capitale. Ne consegue l'annullamento della ripresa di cui al rilievo n. 3.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Provinciale di Milano per le motivazioni di cui sopra accoglie parzialmente il ricorso annullando la ripresa dell'avviso di accertamento in merito al rilievo n. 3. Conferma in merito al rilievo n. 1 dell'avviso di accertamento le riprese di cui alle lettere b) c) d) nonché la ripresa di cui alla lettera a) al netto della deduzione di € 623,50. Conferma in merito al rilievo n. 2 la ripresa di cui alla lettera B nonché la ripresa di cui alla lettera A al netto della detrazione di € 737,31. Rigetta per il resto il ricorso confermando l'accertamento e mandando all'Ufficio per la rideterminazione di quanto dovuto.

Spese di lite compensate.