



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI AVELLINO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- MARENA ANTONIO GIOVANNI Presidente
- DE GRUTTOLA GIOVANNI Relatore
- PUOPOLO LIBERATO Giudice
- 
- 
- 
- 
- 

SI FILASCI PER USO STUDIO



ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 721/15  
depositato il 28/04/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK010302610 IVA-ALTRO 2010  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**  
DE PALMA FRANCESCO  
C DA CAMPOREALE 102 83031 ARIANO IRPINO AV

**difeso da:**  
CASTELLANO VINCENZO  
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 721/15

UDIENZA DEL

08/07/2015

ore 09:00

SENTENZA

N°

354/16

PRONUNCIATA IL:

- 8 LUG. 2015

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

18 MAR 2016

Il Segretario

IL SEGRETARIO DELLA SEZIONE

*Mariarosaria Bianchino*

SI RILASCI PER USO STUDIO

## CONCLUSIONI

Il sig. De Palma Francesco, domiciliato in Ariano Irpino (AV.) alla Contrada Camporeale, n. 102, elettivamente domiciliato in Ariano Irpino (AV.) alla Via Fontana Angelica n. 1, presso lo studio del rag. Vincenzo Castellano, dal quale è rappresentato e difeso giusta mandato in calce all'atto introduttivo del giudizio, nel ricorso conclude e chiede:

- 1) dichiarare nullo l'avviso di accertamento per omesso contraddittorio;
- 2) dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto i costi oggetto della contestazione sono stati documentati e la relativa Iva è interamente detraibile;
- 3) nulle le sanzioni irrogate in quanto illegittime e prive di fondamento giuridico;
- 4) condannare l'amministrazione finanziaria, al pagamento delle spese del giudizio, così come previsto dall'art. 15 del D. Lgs 546/1992, nella misura di € 1.000,00, che riterrà di giustizia.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Avellino, in persona del Direttore p.t., nelle controdeduzioni conclude e chiede:

- il rigetto del ricorso;
- la condanna del ricorrente alle spese del giudizio, maggiorate di diritto del cinquanta per cento per la rifusione delle spee del procedimento di mediazione, ai sensi dell'art. 17bis, comma 10, del D. Lgs 546/1992.

## FATTO

L'Agenzia delle Entrate esegue un verifica generale, per l'anno di imposta 2010, alla soc. Presswood srl, conclusasi con un processo verbale dal quale si evince che la società ha contabilizzato ricavi per € 40.000,00 a fronte di fatture da emettere.

SI RILASCI PER USO STUDIO

I verificatori accertano che la soc. Presswood, con il proprio personale a disposizione, ha effettuato ricerche di mercato e la segnalazione di nuova clientela a vari operatori economici, tra cui il sig. De Palma Francesco per un imponibile pari ad euro 10.000,00 oltre Iva.

I verificatori ritengono che la soc. Presswood (esercente l'attività di produzione di pellets ed altri prodotti derivati dalla lavorazione del legno) , non abbia potuto realizzare la consulenza di mercato e la ricerca di nuovi clienti per altri soggetti economici operanti in settori prettamente diversi, tenuto, anche, conto che l'amministratore non ha conoscenze specifiche in merito e il personale della società è composta esclusivamente da operai.

Dal controllo delle movimentazioni finanziarie è emerso che tutti i pagamenti sono stati regolati per contanti.

I verificatori ritengono, pertanto, che le fatture sono riconducibili ad operazioni fittizie.

I verificatori, al fine di controllare la corretta applicazione della normativa tributaria e specificatamente la regolarità degli adempimenti previsti dal DPR 633/1972 e dal DPR 917/1986 e dal DPR 600/1973, invitava il sig. De palma Francesco ad esibire e depositare la documentazione contabile e fiscale relativa all'anno di imposta 2009 e 2010.

Il contribuente adempiva prontamente all'invito depositando n. 4 fatture di costi per euro 10.000,00 oltre iva per € 2.000,00 ricevute nell'anno 2010.

Tali prestazioni sono oggettivamente inesistente di conseguenza nell'anno 2010 il contribuente ha operato una illegittima detrazione IVA afferenti ad operazioni inesistenti per l'imponibile di euro 10.000,00 con iva al



20% pari ad euro 2.000,00., pertanto l'Ufficio Finanziario provvede a recuperare l'Iva nella misura di euro 2.000,00 e ad irrogare la sanzioni e a calcolare gli interessi con l'emissione dell'avviso di accertamento n. TFK010302610/2014 notificato in data 13.11.2014.

Il sig. De Palma Francesco, impugna l'avviso di accertamento ed eccepisce in via preliminare

ed in diritto:

- 1) la nullità dell'avviso di accertamento per omesso contraddittorio preventivo;
- 2) la mancata prova della fittizietà delle fatture da parte dell'Amministrazione Finanziaria;
- 3) effettività dell'attività svolta: contratto, fatture e pagamenti.

L'Agenzia delle Entrate nelle controdeduzioni impugna quanto dedotto dal ricorrente e chiede il rigetto del ricorso deducendo che:

- 1) il contraddittorio preventivo non è un procedimento generalizzato e, quindi, da utilizzare sempre e comunque.
- 2) La prova delle fittizietà delle fatture è data dall'oggetto sociale della ditta che ha emesso le fatture e dall'assenza di personale qualificato a svolgere l'attività fatturate;
- 3) I titoli dell'amministratore della ditta che ha emesso le fatture non dimostrano non sono prova che vi sia stata la prestazione fatturata.

Chiede, inoltre, che il ricorrente esibisca gli originali dei titoli allegati al ricorso a nome dell'amministratore unico della soc. Presswood srl.

La proposta di mediazione con la sola riduzione delle sanzioni non viene accettata dal contribuente.

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The signature is stylized and appears to be 'F. De Palma'. The stamp is partially obscured by the signature.

All'udienza del 20.05.2015 la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sospende l'esecutività dell'atto impugnato.

Alla pubblica udienza odierna, i rappresentanti delle parti presenti, dopo la discussione orale chiedono l'accoglimento dei rispettivi scritti difensivi.

Il Collegio, esaurita la discussione orale, riunito in Camera di consiglio, decide come da dispositivo.



#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e di conseguenza va accolto, con annullamento dell'avviso di accertamento impugnato.

I motivi del ricorso possono essere trattati congiuntamente.

L'art. 12, comma 2 della legge 212/2000 ("Statuto del contribuente") testualmente recita:

2. "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".



L'articolo così come formulato impone all'Amministrazione Finanziaria di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre documenti, ad informarlo dell'oggetto della verifica, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa, nonché di ogni altro diritto a lui riconosciuto.

Se l'Amministrazione finanziaria redige un processo verbale di constatazione, è sottoposta alla disciplina dello statuto del Contribuente e, se procede in assenza di qualsiasi forma di contraddittorio, l'accertamento che ne deriva è inevitabilmente nullo.

Il contraddittorio, di carattere preventivo, costituisce quel particolare momento del procedimento tributario nel corso del quale l'Ufficio procedente, prima ancora di notificare l'atto impositivo, convoca il contribuente onde permettergli di addurre ogni utile ragione ai fini della verifica fiscale in corso.

Trattasi di un momento di fondamentale importanza sia per il contribuente che per l'Amministrazione Finanziaria. Per il contribuente, in quanto questi può produrre memorie e depositare documenti idonei a impedire l'adozione dell'atto tributario giustificando particolari incongruenze tra il reddito dichiarato e quello emerso in sede istruttoria; già in fase amministrativa, pertanto, il contribuente è posto nelle condizioni di potersi adeguatamente difendere, esercitando, compiutamente, il proprio diritto di difesa.

Anche per l'Amministrazione il contraddittorio costituisce uno strumento di indubbia valenza, in quanto ben potrebbe condurre alla "archiviazione" del procedimento tributario, senza, quindi, alcuna adozione dell'atto d'imposizione.

Qualora la condotta dell'Amministrazione risultasse difforme dalla regola citata, l'atto è irrimediabilmente invalido e, quindi, censurabile in sede giudiziale.

Il contraddittorio endoprocedimentale e preventivo, secondo la normativa vigente, non è un adempimento generalizzato ma lo sta diventando tale per effetto delle varie pronunce sia di merito che di diritto, in quanto investe un po' tutti le modalità di emissione dell'avviso di accertamento.

La convocazione del contribuente da parte dell'Ufficio costituisce un vero e proprio adempimento giuridicamente rilevante: esso consiste in un atto indefettibile ed imprescindibile del procedimento tributario, mancando il quale il provvedimento

impositivo sarebbe difforme dai prescritti paradigmi normativi e, quindi, rimuovibile dalla realtà giuridica.

Detta osservazione trova, invero, riscontro, nelle decisioni giudiziali afferenti a ipotesi di omessa convocazione del contribuente cui è ugualmente seguita l'emissione dell'atto tributario.

In tali situazioni, il giudice tributario ha statuito che "La mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio finanziario viola il principio del giusto procedimento amministrativo e determina un vizio dello specifico procedimento per difetto di un elemento essenziale ed imprescindibile, onde l'avviso di accertamento, emesso senza il necessario preventivo contraddittorio con il contribuente è affetto da nullità". Ad avvalorare l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo è intervenuta anche una sentenza emessa dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea.



La questione portata a conoscenza della Corte di giustizia Europea riguardava una materia armonizzata a livello di Unione europea, ossia la disciplina doganale. Con l'anzidetta decisione, la Corte di Giustizia ha statuito che ".....il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.



In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di visto in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione."

La sentenza pronunciata dalla Corte di giustizia eleva, come è agevole notare, la rilevanza giuridica del contraddittorio endoprocedimentale ogni qualvolta che le amministrazioni degli Stati membri intendano adottare decisioni che rientrano nell'ambito d'applicazione del diritto dell'Unione.

Orbene, allorquando l'Amministrazione intenda formulare una pretesa tributaria, la notifica dell'atto impositivo, ad avviso di questo Collegio, dovrà essere preceduta dalla convocazione del contribuente ai fini dell'espletamento del contraddittorio. In caso contrario l'atto deve ritenersi nullo.

Per quanto riguarda il principio di inerenza il Collegio osserva:

Il principio di inerenza è disciplinato dall'art. 109, co. 5, primo periodo, del D.P.R. n. 917/1986, per effetto del quale i costi "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".

La norma stabilisce, quindi, che il principio di inerenza implica che tali componenti negativi, per poter essere deducibili, devono essere connessi, anche se indirettamente, alla produzione di ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa. Sul punto, la prassi dell'Amministrazione Finanziaria e l'orientamento della giurisprudenza di legittimità sono ormai chiare e consolidate nel ritenere che l'inerenza non è legata ai ricavi dell'impresa, ma all'attività da questa esercitata (Cass. n. 8818/1995): a conferma di ciò, è stato pure sostenuto che sono deducibili anche i costi ed oneri sostenuti in proiezione futura, cioè che potrebbero produrre ricavi in futuro, ma che, in quanto tali, potrebbero anche non produrne (C.M. n. 30/9/944/1983, e R.M. n. 158/E/1998).

In particolare, tale Circolare ha precisato che "il concetto di inerenza non è più legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa, con la conseguenza che si rendono detraibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa e riferentesi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito d'impresa". L'inerenza, come chiarito anche dal co. 5 dell'art. 109 del Tuir, consiste, infatti, in quel collegamento dei costi dell'esercizio dell'impresa, ed al loro riferimento ad attività od operazioni da cui derivano ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa (R.M. n. 9/737/1979); in tale sede, è stato anche chiarito che





ILASCI  
IN USO STUDIO

“dai due cennati criteri di competenza ed inerenza non discende necessariamente che i costi ed oneri debbano ricondursi nello stesso esercizio nel quale si verificano i relativi ricavi; per contro, proprio dall'applicazione dei detti criteri può presentarsi la necessità di imputazione di costi cui non si riscontrano, nello stesso esercizio, corrispondenti ricavi. L'esigenza di una adeguata rispondenza dei costi ai ricavi è piuttosto una regola di economia dell'impresa che trova concreta applicazione nella disciplina fiscale relativamente a quei costi soggetti ad ammortamento ed in genere ai cosiddetti costi pluriennali”.

In definitiva, sono deducibili esclusivamente le spese inerenti all'attività dell'impresa, ovvero gli elementi negativi del reddito relativi ad attività da cui traggono origine i ricavi tassabili: devono, pertanto, ritenersi deducibili quei costi legati da un rapporto di causa-effetto con la produzione del reddito d'impresa, in quanto il concetto di inerenza di un costo non deve essere inteso come immediatamente legato ai ricavi, bensì all'attività complessivamente svolta dall'impresa. Un costo, infatti, assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile non tanto per la propria esplicita connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili.

Ad ulteriore conferma del principio secondo cui l'inerenza deve essere valutata con riguardo all'attività dell'impresa, e non ai ricavi, si segnalano alcuni significativi orientamenti della giurisprudenza di merito, in virtù dei quali sono state ritenute deducibili le spese per la revisione del bilancio (CTR Lombardia n. 119/1998) e la ricerca del personale, legittimamente imputabili all'esercizio cui fatto riferimento (CTR Lombardia n. 253/1999).

Si ritiene, tuttavia, che l'art. 109, co. 5, del Tuir abbia esclusivamente la finalità di stabilire che, qualora concorrano a formare il reddito ricavi o altri proventi esenti, non sono deducibili i componenti negativi che si riferiscono ad attività o a beni da cui derivano tali componenti positivi di reddito: il principio di inerenza si fonda, invece, direttamente sul principio costituzionale della capacità contributiva, e riguarda sia i componenti positivi che quelli



negativi di reddito.

Concludendo:

· l'inerenza è legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la propria produzione. Sotto tale profilo, pertanto, "inerente è tutto ciò che – sul piano dei costi e delle spese – appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire

a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore";

-le spese strettamente necessarie alla produzione del reddito, o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale, possono ritenersi intrinsecamente inerenti all'attività dell'impresa;

· il requisito dell'inerenza si determina in relazione alla "funzione dei beni e dei servizi acquistati" (Cass. n. 10257/2008), ovvero alla "ragione" della spesa riconosciuta e contabilizzata dall'imprenditore (Cass. n. 6650/2006);

· la deducibilità del costo non postula che esso sia stato sostenuto per realizzare una specifica componente attiva del reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, ovvero che tale onere sia "stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass. n. 12168/2009, n. 16826/2007 e n. 7340/2008).

Nel caso di specie, le spese di pubblicità sono state sostenute per incrementare l'attività dell'imprenditore, per far conoscere il nome dell'azienda e trovare nuovi clienti. Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, anche perché il contribuente, come sopra evidenziato, non ha potuto dimostrare l'inerenza nel contraddittorio preventivo, che non è stato tenuto.

Nell'atto impugnato l'unico rilievo concerne l'indeducibilità del costo sostenuto per pubblicità, ritenuto inesistente. L'Agenzia delle Entrate ha contestato l'importo di euro 10.000,00,

IL RILAS  
STUDIO

contenuto in tre fatture ritenendole emesse a fronte di operazioni inesistenti, atteso che la società emittente non avrebbe avuto la capacità aziendale – e dunque una struttura idonea – per eseguire l'incarico.

In casi del genere la Suprema Corte di Cassazione (sent. 18710/2005) ha ribadito che le fatture costituiscono - di per sé- idoneo mezzo di prova delle operazioni compiute da una impresa. Pertanto incombe sull'Amministrazione Finanziaria, che le contesti, fornire la prova che esse sono state emesse per operazioni inesistenti e che, quindi, i relativi costi sono stati indebitamente detratti dal reddito.

Anche la giurisprudenza di merito ha statuito che spetta all'Amministrazione Finanziaria la prova della dedotta inesistenza delle prestazioni fatturate e, dunque, della non deducibilità dei costi delle fatture indicate nell'avviso di accertamento. Se l'Ufficio contesta fatture fittizie per operazioni inesistenti solo mediante un processo-logico deduttivo, senza riuscire a provarne la falsità, è destinato a soccombere in giudizio.

Pur non essendone onerata, il ricorrente, con la documentazione depositata in atti in copia, di converso dimostra:

- l'effettiva prestazione dell'operazione fatturata;
- il pagamento delle singole fatture con attestazione dell'avvenuto pagamento.
- la documentazione inerente il prestatore dell'opera, che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, ha le capacità e la competenza professionale per poter prestare l'opera fatturata (ricerca di mercato, pubblicità e segnalazione clienti).
- La prestazione effettuata si rileva dal contratto, dalle fatture e dal rendiconto.

A contrastare quella che è la documentazione esibita agli atti del processo, l'Agenzia delle Entrate fa richiesta di esibizione degli originali; tale richiesta non può essere accolta non essendo necessario esaminare gli originali per dimostrare che l'operazione è stata eseguita. Le fotocopie esibite servono a dimostrare l'effettiva capacità manageriale, le competenze professionali della

ASCI  
STUDIO

persona che ha prestato il servizio oggetto della contestazione.

Appare evidente, quindi, come le presunzioni, smentite dalla documentazione, dalle quali muove l'avviso di accertamento, non trovano il benchè minimo riscontro probatorio.

La presunzione di inesistenza delle operazioni rientra, infatti, nell'alveo delle presunzioni semplici, concetto mutuato dal Codice civile che, all'art. 2727 così recita «Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato».

La Suprema Corte ha affermato che occorre, invece, che l'Ufficio indichi esplicitamente gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l'accertamento affinché vi siano indizi gravi, precisi e concordanti per poter elevare la presunzione semplice al rango di prova. Ed ancora la Suprema Corte di Cassazione ha stabilito «che in relazione alle presunzioni utilizzate dagli uffici finanziari il giudice deve avere necessariamente il potere di controllare l'operato della Pubblica Amministrazione e di verificare se i fatti utilizzati hanno un loro significato probatorio ed un'affidabilità ai fini della presunzione, nonché di verificare se gli effetti

che la stessa P. A. ha voluto desumere, siano o meno compatibili con il criterio della normalità e se, quindi, il risultato del ragionamento sia corretto o meno». (In tal senso cfr. sentenza Cass. Civ., 20 dicembre 2000, n. 15992).

Le circostanze andavano pertanto accertate in concreto, con riferimento a tutti gli elementi dai quali è possibile desumerne la sussistenza. Al contrario, l'Ufficio, sulla base di una visione delle fatture effettuato in data successiva a quella di esecuzione della prestazione, ha ritenuto la società emittente priva di struttura aziendale, di personale e di capacità professionale degli addetti. È opportuno rammentare il costante orientamento della giurisprudenza tributaria, nel senso che laddove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative ad operazioni asseritamente inesistenti, non basta a fondare l'ipotesi di frode fiscale l'elencazione dei dati di fatto noti e la constatazione

della correttezza dell'accertamento,  
ma occorre esplicitare chiaramente le presunzioni in conformità a quanto previsto dall'art. 2729 c.c. ossia le logiche conclusioni desumibili dai fatti accertati in consonanza con i risultati delle indagini di polizia tributaria, al fine di rendere manifesta l'esistenza e l'effettiva consistenza di un evento di danno per l'Erario, costituito dall'evasione o dall'elusione di un tributo. Con la sentenza 23 settembre 2005, n. 18710 la Suprema Corte ha stabilito che «le fatture costituiscono - di per sé - idoneo mezzo di prova delle operazioni compiute da un'impresa. Pertanto, incombe sull'Amministrazione che le contesti fornire la prova che esse sono state emesse per operazioni inesistenti e che, quindi, i relativi costi sono stati indebitamente detratti dal reddito». Partendo da tale assunto, soltanto quando l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato l'inesistenza delle operazioni poste in essere (cui si riferiscono le fatture) ovvero abbia assunto tali e tanti elementi (gravi, precisi e concordanti) da far desumere che le operazioni siano fittizie, soltanto allora può ritenersi invertito l'onere della prova. La contestazione dell'Erario deve poggiare su dati certi ovvero su indizi gravi, non potendo il semplice sospetto che si tratti di fatture false portare ad invertire l'onere della prova. Se la ricorrente risulta avere acquistato con fattura e regolarmente pagato le forniture rese, può la stessa essere chiamata a dimostrare la veridicità dell'operazione posta in essere sol perché l'Amministrazione finanziaria desume che la società venditrice sia una «scatola vuota»? Infine l'avviso di accertamento elevato a carico della società Presswood srl, con sentenza del CTP di Avellino n. 524/3/2015 del 21.11.2014 è stato annullato, pertanto è venuto meno anche il titolo per il disconoscimento dei costi.

In definitiva in ricorso, va accolto e le spese del giudizio, data la natura della materia trattata, vanno compensate tra le parti.

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sez. 4,

RILASCIA PER USO STUDIO

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Spese compensate.

Avellino li 08.07.2015

IL RELATORE-ESTENSORE

(DR GIOVANNI DI CRUTTOLA)

IL PRESIDENTE

(DR ANTONIO GIOVANNI MARENA )

Presidente deceduto

Firma il giudice anziano del Collegio

(Dr LIBERATO PUOPOLO)



*Liberto Puopolo*

RILASCIA PER USO STUDIO