

RILEVATO CHE:

Ennio Piermarini ricorre con due motivi contro l'Agenda delle Entrate per la cassazione della sentenza n.3474/35/14 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, emessa il 14/5/2014, depositata il 23/5/2014 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa dell'avviso di accertamento, con cui l'Amministrazione Finanziaria, ai fini Irpef, aveva rettificato il reddito per l'anno di imposta 2009 con la ripresa di costi illegittimamente dedotti, non documentati e non inerenti, ha rigettato l'appello del contribuente, confermando la sentenza della C.T.P. di Roma;

il contribuente aveva impugnato l'avviso di accertamento deducendo:
a) la carenza di motivazione in ordine al recupero di costi non riconducibili al professionista per complessivi euro 1426,00, che non erano stati specificamente individuati; b) la mancata prova della duplicazione delle ritenute per contributi previdenziali per euro 15572,00; c) l'erronea interpretazione dell'art.54 d.P.R. n.917/86, con la conseguente esclusione della possibilità di dedurre il 50% della rendita o del canone di locazione dell'immobile adibito ad uso promiscuo (abitazione ed ufficio) per il fatto che il contribuente disponesse di altro immobile, in parte locato ed in parte adibito ad uso professionale esclusivo; d) erronea ripresa a tassazione dei costi non inerenti per spese di viaggio non riconducibili al professionista;

con la sentenza impugnata, la C.T.R. del Lazio (di seguito C.T.R.) riteneva che: sul punto a) l'Ufficio avesse recuperato a tassazione i costi sulla base di addebiti noti al contribuente, esaminando la documentazione prodotta dalla parte in risposta all'invito notificato ed escludendo la deduzione delle spese comprovate da scontrini privi dei requisiti di legge; sul punto b) l'Ufficio, come correttamente rilevato dal giudice di prime cure, si fosse limitato a recuperare somme indebitamente duplicate dal contribuente alle righe RE 19 e RP 23 (ritenute per contributi per il medesimo importo e riferite allo stesso periodo di imposta), senza che il contribuente avesse dimostrato che le poste, di identico importo e natura, fossero riferite a spese diverse; sul punto c), la C.T.P. di Roma avesse correttamente interpretato l'art.54 d.P.R. n.917/86, ritenendo che la circostanza che il contribuente disponesse di un immobile, in parte locato ad

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

altri professionisti ed in parte adibito ad uso esclusivo della professione, precludesse la possibilità di dedurre il 50% della rendita o del canone di locazione dell'immobile adibito ad uso promiscuo (abitazione ed ufficio); sul punto d), il contribuente non avesse dimostrato l'inerenza all'attività professionale delle spese di viaggio;

a seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 18 settembre 2019, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

CONSIDERATO CHE:

con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art.42 d.P.R. n. 600/73, in relazione all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c.;

in particolare il ricorrente evidenzia che: quanto al punto a), l'Ufficio avrebbe provveduto solo in sede contenziosa a specificare nel dettaglio le spese contestate, con evidente vizio motivazionale dell'avviso di accertamento; quanto al punto b), la C.T.R. , confermando quanto già sostenuto dalla C.T.P. di Roma, avrebbe erroneamente ritenuto onere del contribuente la dimostrazione della assenza di duplicazione delle spese per contributi previdenziali; quanto al punto c), la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto che il contribuente avesse altro immobile adibito esclusivamente ad uso professionale, poichè parte di tale immobile risultava locato ad altri professionisti; quanto al punto d), la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto che il contribuente non avesse dimostrato l'inerenza all'attività professionale delle spese di viaggio, ben potendosi avvalere quest'ultimo di collaboratori;

con il secondo motivo, il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art.54, comma 3, d.P.R. n.917/86, in relazione all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c.;

secondo il ricorrente, con la sentenza gravata, la C.T.R., nel condividere quanto sostenuto dal giudice di prime cure, avrebbe erroneamente ritenuto che la circostanza che il contribuente disponesse di

un immobile, in parte locato ad altri professionisti ed in parte adibito ad uso esclusivo della professione, precludesse la possibilità di dedurre il 50% della rendita o del canone di locazione dell'immobile adibito ad uso promiscuo (abitazione ed ufficio);

i motivi, esaminati congiuntamente perchè connessi, sono infondati;

ai sensi dell'art.42 d.P.R. n.600 del 29 settembre 1973, vigente *ratione temporis*, "l'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni";

la necessità che l'avviso di accertamento sia adeguatamente motivato è stata successivamente ribadita dall'art. 7 l. n.212 del 27 luglio 2000 (Statuto del Contribuente) ed è rivolta a garantire il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa;

come è stato chiarito (cfr. Cass. sent. n.30039/2018), dev'essere escluso ogni formalismo nell'indicazione, sia delle norme di diritto violate, quando chiaramente evincibili, sia di tutti gli elementi di prova, eventualmente integrabili in sede di giudizio, purché nell'avviso siano stati indicati gli elementi di fatto e istruttori del procedimento;

in altri termini, dalla motivazione dell'avviso deve emergere una fedele e chiara ricostruzione di tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, così da consentire una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio, non potendosi riscontrare alcun vizio di omessa motivazione ove tale funzione sia stata assolta;

nel caso di specie, a parte l'inammissibilità del profilo di doglianza che riguarda direttamente la denuncia del difetto di motivazione, quale vizio

dell'avviso di accertamento e non della sentenza impugnata, non è riscontrabile alcuna violazione della norma citata da parte del giudice di appello, il quale ha ritenuto che l'atto di accertamento fosse correttamente e sufficientemente motivato, trattandosi di recupero di costi non documentati e non inerenti;

invero, nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, vige il principio secondo cui "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ad oneri e/o a costi deducibili, ed in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta. La corretta applicazione del principio concernente la distribuzione dell'onere della prova dettato dall'art. 2697 cod. civ. impone quindi al giudice di merito di accertare, in primo luogo, se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere" (Sez. 5, Sentenza n. 11205 del 16/05/2007);

nel caso in esame, quindi, a fronte della contestazione dell'Ufficio contenute nell'avviso di accertamento, era onere del contribuente dimostrare l'inerenza dei costi portati in deduzione dalla base imponibile;

la C.T.R. , con la sentenza impugnata, ha evidenziato che l'Ufficio aveva recuperato a tassazione i costi sulla base di addebiti noti al contribuente, esaminando la documentazione prodotta dalla parte in risposta all'invito notificato ed escludendo la deduzione delle spese comprovate da scontrini privi dei requisiti di legge;

inoltre, i giudici di appello, con accertamento in fatto che non risulta impugnato in questa sede, hanno ritenuto che l'accertamento fosse motivato adeguatamente anche in ordine alla duplicazione delle spese

sostenute per contributi, che emergerebbe dalla dichiarazione e dall'ulteriore documentazione fornita all'Amministrazione dal contribuente, il quale non avrebbe dimostrato che le poste indicate alle righe RE 19 e RP 23, di identico importo e natura, fossero riferite a spese diverse;

infine, per quanto riguarda il recupero della deduzione del 50% della rendita dell'immobile adibito ad uso promiscuo, l'art.54, comma 3, secondo periodo, d.P.R. n. 917/86, vigente *ratione temporis*, prevedeva :“Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone”;

la sentenza impugnata risulta aver fatto corretta applicazione della norma citata, escludendo che il contribuente potesse dedurre il 50% della rendita o del canone di locazione dell'immobile adibito ad uso promiscuo (abitazione ed ufficio), poichè lo stesso disponeva di altro immobile, adibito esclusivamente all'uso professionale e non a quello abitativo, a nulla rilevando che alcuni locali fossero locati ad altri professionisti;

la deducibilità, infatti, deve intendersi condizionata al fatto che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio della professione, circostanza esclusa nel caso di specie;

l'avverbio “esclusivamente”, contenuto nella norma in esame, deve leggersi in contrapposizione all'avverbio “promiscuamente”, coerentemente con la *ratio legis*, che evidentemente riconosce una deduzione pari al 50% della rendita catastale nei soli casi in cui il professionista utilizza un bene immobile promiscuamente per l'esercizio dell'attività dell'impresa e per il proprio uso personale o familiare, subordinandola alla condizione che egli non disponga di un altro immobile nello stesso comune, ove svolga esclusivamente l'attività professionale;

pertanto il ricorso va rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità;

W

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore dell' Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.300,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito;

sussistono i requisiti per porre a carico del ricorrente il pagamento del doppio contributo, ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012.

Roma 18 settembre 2019

Il Presidente

(Federico Sorrentino)



M

Corte di Cassazione - copia non ufficiale