



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' ABRUZZO Sezione 2, riunita in udienza il 25/01/2023 alle ore 15:30 con la seguente composizione collegiale:

**DI SANTE ATTILIO**, Presidente  
**BAIOCCO ALBERTO**, Relatore  
**ROMANO GARGARELLA GIUSEPPE**, Giudice

in data 25/01/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 685/2021 depositato il 07/12/2021

**proposto da**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Teramo - Largo Madonna Delle Grazie 64100 Teramo TE

**elettivamente domiciliato presso** dp.teramo@pce.agenziaentrate.it

**contro**

G Srl

**Difeso da**

Valerio Moretti - MRTVLR74D18H501D

Diego Annarilli - NNRDGI75C01H501K

**ed elettivamente domiciliato presso** valeriomoretti@ordineavvocatiroma.org

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 101/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale TERAMO sez. 1 e pubblicata il 12/05/2021

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TA903I100085 IVA-ALTRO 2015

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TA90E1100086 IRES-ALTRO 2015

## **Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con gravame ritualmente interposto e rassegnando le conclusioni di cui in epigrafe, l'ufficio impugnava la sentenza n. 101/01/21, emessa in data 10/12.05.21 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Teramo Sez. I, con la quale, in una alla condanna alle spese di lite, veniva accolto il ricorso della contribuente ed annullati gli avvisi di accertamento ad oggetto IRES-ALTRO ed IVA-ALTRO e relativi all'anno 2015 (rideterminazione in diminuzione perdite fiscali e recupero IVA a seguito di recupero a tassazione di spese straordinarie non riconosciute).

A fronte di una sentenza che aveva divisato le ragioni della ricorrente sull'articolato rilievo 1- che, con riferimento alla recuperata IVA, trattandosi di tributo armonizzato, il contestato accertamento avrebbe dovuto essere preceduto da un contraddittorio endoprocedimentale, in effetti non ricorso nel caso in scrutinio, che bene e fattivamente avrebbe potuto spiegare le ragioni che si opponevano all'accertamento; 2- che, indubbia la inerenza della spesa di che trattasi e l'autonomia contrattuale delle parti, la tardiva registrazione del contratto di locazione immobiliare in questione, ininfluenza da un punto di vista civilistico circa la validità del negozio, comportava comunque, da un punto di vista fiscale, una sorta di ravvedimento operoso con conseguente deducibilità dei canoni e dei costi sopportati ed occorsi nel periodo antecedente la regolarizzazione (appunto fiscale) dello stipulato contratto, in difetto viepiù di provata frodolenza delle condotte; 3- che, con riferimento alle ulteriori spese recuperate a tassazione, sempre in difetto di provata frodolenza delle condotte e ritenute l'inerenza, queste trovavano idonea dimostrazione nei relativi e specifici documenti fiscali e nei contratti che le avevano riguardate, a nulla potendo di contro rilevare diverse risultanze rinvenute in scritture aliene, l'appellante, in termini gravatori, ripercorsi i fatti sostanziali e processuali posti a base del mezzo, criticava la statuizione del giudice di prime cure, osservando a tal proposito a)- che la statuizione (di annullamento dei provvedimenti impugnati) aveva ommesso di pronunciare (ritenendola così, ma impropriamente, illegittima) sulla ripresa a tassazione di costi (spese per viaggi, trasferte, carburanti e lubrificanti) a fronte della quale la contribuente non era però insorta, non senza aggiungere che una tale omissione si rifletteva (ritenendola così, ma impropriamente, illegittima) anche sulla relativa imposta armonizzata (IVA) che, in difetto appunto di impugnativa, doveva viceversa ritenersi legittimamente recuperata, nonostante il dedotto vizio del contraddittorio endoprocedimentale; b)- (con riguardo al recupero IVA in presenza di accertamento successivo all'adozione di un PVC) che la statuizione non aveva tenuto nel debito conto, per un verso, che detto PVC, ed il relativo termine (non beneficiato) di gg. 60 per eventuali memorie e produzioni da parte del contribuente, doveva ritenersi idoneo a garantire il preteso contraddittorio endoprocedimentale, per altro verso, che la diversa e generale obbligatorietà di tale istituto era stata introdotta successivamente (01.07.20) agli accertamenti in questione (10/11.02.20); c)- (con riguardo ai recuperati costi per lavori eseguiti dalla contribuente sull'immobile locatole) che, in disparte il concetto di inerenza di essi costi, la sentenza aveva posto a base della sua statuizione un motivo del tutto avulso (quale quello circa la nullità del contratto di locazione non registrato o registrato in ritardo) dalle ragioni che presiedevano il contestato accertamento ed al contempo non aveva invece dato il giusto e dirimente risalto al fatto che queste fondavano invece sulla carente ed inidonea documentazione concernente la legittimazione della contribuente ad eseguire e spersarsi i lavori in questione, come appunto doveva evincersi dall'art. 6 del richiamato contratto, dal contratto integrativo successivamente registrato, dalle richieste di titolo edilizio per la modifica, comportante altresì variazione catastale, del cespite locato, dall'incertezza circa la deduzione di quei costi anche da parte della società proprietaria e locatrice dell'immobile; d)- (con

riguardo ai recuperati costi relativi ai servizi erogati da terzi a favore della contribuente) che la sentenza non aveva tenuto nel debito conto il difetto di inerenza di detti costi, rinvenibile tale inerenza nella carente ed incongruente documentazione degli stessi, appunto comprovata dalla genericità ed indeterminatezza connotante i relativi documenti fiscali, riportanti nel tempo sempre e comunque la medesima prestazione, salvo la diversa indicazione delle ore di servizio prestate, ore per di più non coincidenti con quelle indicate dai fornitori in propri documenti interni (CUD) relativi ai rapporti di lavoro con i propri dipendenti; e)- che la statuizione risultava errata anche con riferimento alle spese di lite liquidate per l'intero, non avendo la stessa tenuto conto del fatto che alcuni recuperi, recati nell'impugnato avviso, non erano stati contestati e non avendo effettuato la liquidazione medesima in conformità ai noti parametri, in una considerato l'importo del relativo CUT.

Da parte sua, l'appellata contribuente, a puntello della sentenza, deduceva:

(con riguardo al primo motivo di gravame) che non si comprendeva la ragione della doglianza, appunto perché gli accertamenti in questione (ndr: annullati dall'appellata sentenza) non erano stati impugnati con riferimento anche a quei recuperati costi di che ivi trattasi, mentre sull'altrettanto recuperata IVA la sentenza aveva in effetti pronunciato;

(con riguardo al secondo motivo di gravame) e previamente rimarcato che in prime cure l'ufficio, diversamente da quanto qui dedotto, aveva argomentato che non era tenuto ad invitare la contribuente ad un contraddittorio, che, al contrario e giusta il consolidato orientamento giurisprudenziale nazionale e comunitario, l'ufficio era comunque tenuto, anche in presenza di un precedente pvc, a provocare, prima della notifica di un atto impositivo, un contraddittorio endoprocessuale, nel difetto del quale la c.d. "prova di resistenza si doveva ritenere superata per le ragioni spiegate con l'originario ricorso;

(con riguardo al terzo motivo di gravame) e previamente rimarcato che l'ufficio aveva modificato la sua linea difensiva abbandonando l'originaria tesi della nullità del contratto tardivamente registrato e sostenendo quiandi, invece ed al riguardo, il difetto di inerenza per mancanza di titolo di legittimazione in capo alla contribuente a dedurre le spese in questione (quali quelle occorse per rendere l'immobile locato confacente all'uso che ne avrebbe dovuto fare la locataria), che corretta doveva ritenersi l'impugnata statuizione, e ciò giusta quanto previsto all'art. 6 del ridetto contratto di locazione ed in considerazione del fatto -che i costi sostenuti dalla contribuente trovavano nelle fatture dalla stessa ricevute la idonea prova documentale oltre alla loro non smentita ricorrenza; -che i costi sostenuti dalla proprietà dell'immobile si riferivano a lavori di ristrutturazione conseguenti all'acquisto e precedenti alla cessione in locazione alla contribuente del cespite; - che dal bilancio (della ALFAGOMMA REAL ESTATE) chiuso al 31.12.14 (anno di vigenza del contratto di locazione) si evince, a scanso di dubbio alcuno, che la proprietà non abbia più sopportato spese per la manutenzione e/o ammodernamento del fabbricato; -che non era dato capire come ci si sarebbe potuti imbattere in una duplicazione di deduzione di costi, atteso che gli stessi trovavano giustificazione in documenti fiscali intestati a specifico committente; -che, stante la considerevole posizione creditoria della contribuente per quanto concene l'IVA e parimenti un imponente IRES/IRAP oltremodo negativo della medesima, non si rinveniva neppure utilità alcuna ad incrementare fittiziamente, nella data situazione, le anzidette posizioni fiscali;

(con riguardo al quarto motivo di gravame) che la doglianza non aveva ragion d'errese, atteso che, come correttamente ritenuto in prime cure ed a dispetto di quanto sostenuto in sede di gravame, incontestata l'esistenza e l'inerenza della prestazione, i documenti fiscali adottati a giustificazione dei commessi e resi servizi non sono affatto generici e specificatamente ne riportano l'oggetto, nel corso dell'intrattenuto rapporto, per di più assistito da relativo contratto, ed atteso altresì che detti documenti non possono trovare smentita in documentazione afferente soggetti terzi;

(con riguardo alle restanti censure) che non aveva pregio dolersi di una supposta omessa pronuncia con riferimento ai recuperati costi, atteso che, ed appunto, di quei costi non era stato investito, con l'originario ricorso, il giudice di primo grado, così come non aveva pregio dolersi delle liquidate e tassate spese, atteso

che la sentenza aveva accolto tutte le ragioni portate al suo esame e quanto liquidato corrispondeva alle tariffe in uso.

La causa veniva trattenuta a decisione all'esito di discussione alla pubblica udienza del 25.01.2023

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello non è meritevole di accoglimento per gli appresso spiegati motivi.

1§- Innanzitutto va osservato che, quand'anche la sentenza qui impugnata abbia disposto l'annullamento degli accertamenti per cui è causa, detta statuizione debba essere letta con riferimento a quella parte degli accertamenti che la contribuente ha inteso portare al vaglio giudiziale (id est: in parte qua). E' infatti incontrovertito tra le parti che gli accertamenti, per la parte riguardante i recuperati costi per € 9.030,32 (spese per viaggi e trasferte-conto 71601010) e per € 10.868,03 (spese per carburanti e lubrificanti-conto 71709130), non siano stati dalla contribuente impugnati, sicché sul punto la pretesa fiscale deve intendersi ormai cristallizzata e la sentenza, qui ed a tal proposito impugnata, non doveva in effetti pronunciare.

Tanto è a valere anche per quanto riguarda l'IVA relativa, altrettanto recuperata, e ciò perché in difetto di impugnativa, nel merito, del sottostante costo, pur nell'eccezione difetto di un contraddittorio endoprocessuale a tal riguardo, non vi è stata la possibilità di verificare "a posteriori" se le eventuali contrarie ragioni avrebbero vinto la c.d. prova di resistenza.

In conclusione sul punto, debitamente ritenuto che la sentenza di primo grado, pronunciando sugli avvisi di accertamento de quibus, non ha riguardato i recuperi di cui sopra, IVA inclusa, e dovendosi al riguardo ritenere consolidata la pretesa tributaria, non v'è motivo per ritenere assistita, da un interesse all'impugnativa, la qui scrutinata doglianza.

2§- Con riguardo alla recuperata IVA ed al contraddittorio endoprocedimentale che deve precedere l'avviso di accertamento ad oggetto i tributi armonizzati.

E' incontrovertito tra le parti che gli accertamenti in questione siano intervenuti a distanza di oltre quattordici mesi dall'adozione del PVC, che li ha preceduti, e nel difetto, medio tempore, di un provocato contraddittorio endoprocessuale.

Il voler sostenere, di contrario avviso ai principi di diritto comunitario recepiti da quella giurisprudenza nonché dalla giurisprudenza domestica di vertice, che la finalità del contraddittorio preventivo (rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento) si realizzerebbe anche laddove si fosse in presenza di un PVC significherebbe non voler dare un senso compiuto all'istituto in questione (teso appunto a prevenire un erroneo e pregiudizievole provvedimento <avviso di accertamento> e, così, a prevenire un ricorso alla via giudiziaria), posto appunto che, per soddisfare detta finalità, la prevista interlocuzione deve necessariamente intercorrere in un momento successivo alla richiesta di informazioni, di documentazione e/o alla adozione di un PVC, ma precedente l'emissione dell'avviso di accertamento.

Diversamente, il voler rinvenire detta finalità nell'adozione del richiamato PVC non trova né una ragione fattuale, né, tantomeno, una spiegazione logica.

Tanto va in proposito riconosciuto, ancor più quando si ha la prova provata che quella interlocuzione avrebbe

ben superato, almeno con riguardo ai recuperi avverso i quali è in effetti insorta la contribuente, la c.d. “prova di resistenza”, giusta appunto quanto si osserva in appresso.

Né alcun rilievo può avere al riguardo la rammentata modifica normativa domestica perché questa, in luogo di quella sovraordinata comunitaria, non può riguardare i tributi armonizzati.

3§- Con riguardo alla deducibilità dei costi sopportati dalla contribuente per rendere l'immobile locato conforme alle proprie esigenze.

Lo stesso appellante ha tenuto a rimarcare che non era più a discutersi della nullità del contratto di locazione, così come era fuori discussione l'inerenza (oggettiva) di essi costi, specificando che la sua doglianza doveva però trovare fondamento nel difetto di titolarità (difetto di inerENZA soggettiva), da parte della contribuente, del bene, sul quale i lavori in questione erano stati eseguiti, tanto che, a suo dire ed a mo' di corollario, aggiungeva che i relativi costi ben li avrebbe potuti portare in deduzione la proprietaria-locatrice.

Ebbene, innanzi ad un tale argomentare, smontato funditus da ripetuti arresti del giudice di vertice (Cass. n. 215/21, Cass. 11533/18), che questo giudice di merito non ritiene di poter motivatamente non condividere, v'è assai poco da aggiungere, se non che, in disparte quanto argomentato dall'appellante con riferimento alla ripartizione dei costi relativi alla manutenzione straordinaria ed a quelli relativi alla manutenzione ordinaria, sta di fatto che i costi di cui qui si dibatte sono relativi ad interventi (né di manutenzione straordinaria, né di manutenzione ordinaria) funzionali al miglior godimento della cosa locata che, per contratto (art. 6.7) e con l'impegno della loro riduzione in pristino a fine rapporto, la locatrice aveva alla locataria concesso di poter eseguire, ovviamente a propria cura ed a proprie spese.

In difetto poi, al di là di mere adombrate ipotesi, di qualsivoglia prova circa la ricorrenza di condotte fraudolente dei soggetti esaminati (contribuente locataria/proprietà locatrice), non contestata l'esecuzione delle opere e la loro rispondenza alle esigenze della contribuente-locataria (CTP, Ing. Viola), indimostrata la duplicazione della relativa deduzione (vedi bilancio proprietà-locatrice al 31.12 2014), non v'è allora ragione per ritenere illegittima la recuperata deduzione, il cui mancato riconoscimento porterebbe all'assurda conseguenza che una spesa, senz'altro funzionale alla produzione di un reddito imponibile, non sarebbe computata nella quantificazione dello stesso.

4§- Con riguardo alla deducibilità degli ulteriori costi recuperati.

La devoluta doglianza fonda sulla dedotta genericità dei documenti rappresentativi dei costi recuperati (fatture del fornitore), genericità che si tradurrebbe in mancanza di inerENZA degli stessi, e sul fatto che i dati ivi esposti non troverebbero coincidenza con quelli presenti in altri documenti del fornitore (CUD).

Il vaglio di detti documenti fa ritenere a questo giudice che gli stessi contengano invece tutti gli elementi richiesti dalla norma, atti ad individuare l'oggetto della resa prestazione, non senza considerare che “a monte” trovavano altresì giustificazione in un contratto in essere tra le parti. Per quanto poi riguarda la dedotta (ma non meglio quantificata) non coincidenza, per quanto riguarda le ivi esposte ore lavorate, tra i dati nelle fatture (del fornitore) ed i dati presenti nei CUD (rilasciati dal fornitore ai propri soci-lavoratori), in difetto di un comprovato minore pagamento da parte della committente rispetto agli importi in fattura, non v'è motivo per affermare che il dato “alieno” debba prevalere su quello in mani della contribuente.

5§- La doglianza circa la tassazione e liquidazione delle spese parimenti non ha pregio.

Come spiegato sub 1§-, la contribuente non è risultata soccombente con riferimento ai recuperati recuperati costi per € 9.030,32 (spese per viaggi e trasferte-conto 71601010) e per € 10.868,03 (spese per carburanti e lubrificanti-conto 71709130), posto che non ha impugnato i contestati accertamenti per detta parte, sicché la promossa lite si è conclusa totalmente a suo favore e, conseguentemente, a suo totale favore sono state liquidate le spese di lite, secondo parametri, giusta il valore della lite.

\*\*\*\*\*

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo, tenuto conto del valore della controversia.

**P.Q.M.**

La Commissione, definitivamente pronunciando sull'interposto appello, così decide:

rigetta l'appello confermando, nei termini di cui in motivazione, la sentenza impugnata. Condanna l'appellante a rimborsare all'appellata le spese di questo grado di giudizio che liquida in complessivi euro 6.000,00 (cinquemila/00), oltre accessori di legge.

L'Aquila, li 25 Gennaio 2023

IL RELATORE

IL PRESIDENTE