



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA (ex Commissione Tributaria Regionale della LOMBARDIA) Sezione 7, riunita in udienza il 23/06/2022 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

**SACCHI MAURIZIO**, Presidente

**SCIURPA MARIA ROSARIA**, Relatore

**AQUINO VINCENZO**, Giudice

in data 23/06/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 1348/2022 depositato il 13/04/2022

**proposto da**

A D R -

**Difeso da**

Stefano Montanari -

Luigi Quercia -

**ed elettivamente domiciliato presso** quercia.luigi@avvocatibari.legalmail.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Ii Di Milano

**elettivamente domiciliato presso** dp.2milano@pce.agenziaentrate.it

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

- pronuncia sentenza n. 6/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 12 e pubblicata il 03/01/2022

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n.

2020 IRPEF-ALTRO 2015

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

## **Richieste delle parti:**

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

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

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

A. D. R. ha proposto appello avverso la sentenza n. 2022 della CTP di Milano - Sez. 12, pronunciata il 20.12.2021 e depositata il 3.1.2022, in relazione all'Avviso di accertamento n. per maggiori Irpef, Iva, oltre sanzioni per l'anno d'imposta 2015 in conseguenza della contestata indeducibilità dei costi ed indetraibilità della relativa IVA.

In particolare, l'Ufficio finanziario ha disconosciuto costi per un importo complessivo pari ad € di cui € per "acquisto beni di consumo", per "spese amministrative pratiche auto", per spese di viaggio ed quali "costi per servizi", in quanto ritenuti non inerenti.

La sentenza di primo grado, ha respinto il ricorso della parte privata, ritenendo: infondato il motivo inerente il difetto di motivazione dell'atto impugnato poiché i motivi sviluppati dalla ricorrente non attengono alla nullità formale dell'atto ma alla fondatezza nel merito della pretesa impositiva; insussistente l'eccepita violazione del contraddittorio preventivo poiché, a prescindere dal contraddittorio instaurato con l'invio del questionario, l'obbligo di inviare l'invito a comparire introdotto dall'art.5 ter della legge n.218 del 1997 non si applica in caso di avviso di accertamento parziale emesso a norma dell'art.41 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, come avvenuto nel caso in esame. In riferimento all'Iva (tributo armonizzato) la violazione del contraddittorio produce la nullità dell'avviso di accertamento alla condizione che il contribuente abbia assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di contraddittorio preventivo e che avrebbero determinato l'Ufficio ad emettere un avviso di contenuto diverso o a non emettere o non emetterne affatto (Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, Rv. 637604 - 01); infondato il secondo motivo perché la prova della sussistenza di componenti negativi del reddito professionale spetta al contribuente che intende dedurre la spesa, onere non è stato assolto dalla

Ricorrente in quanto: con riferimento alle spese amministrative per pratiche auto e per spese di viaggio, la generica affermazione di "viaggiare per lavoro" non è una prova della specifica inerenza delle singole spese dedotte ad una determinata attività professionale mentre, con riferimento ai beni di consumo (capi di abbigliamento firmati, gioielli, accessori) non vi è prova che il vestiario destinato ad uso strettamente personale possa considerarsi spesa sostenuta nell'esercizio dell'attività professionale a norma dell'art.54 TUIR e dai contratti prodotti dalla contribuente non risulta affatto che per la effettuazione delle riprese fotografiche o per la partecipazione ad eventi questa fosse tenuta ad acquistare di tasca propria i capi di vestiario impiegati, al contrario dal contratto sottoscritto con Vogue Japan risulta che le spese sostenute per lo svolgimento dell'incarico erano soggette a rimborso da parte della società; la circostanza che la ricorrente abbia dedotto le spese per l'acquisto di vestiti di diverse taglie ed anche da uomo, in assenza di prova della riferibilità dell'acquisto ad una specifica incarico professionale, dimostra la mancanza di inerenza con l'attività professionale svolta quantomeno sotto il profilo del difetto di documentazione. Anche ai fini della detrazione dell'Iva, osservano i primi giudici, che occorre la prova che le spese siano relative "a beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa o della professione" (art.19 d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 ), prova che non è stata fornita. Viene, infine, ritenuto inammissibile il motivo inerente la non soggezione alle sanzioni perché non è stato indicato un errore di fatto incolpevole agli effetti dell'art.5 d.lgs. n.472 del 1997, né è descritto per quale ragione la norma che limita la deduzione delle spese a quelle inerenti l'attività esercitata determini obiettive (non soggettive) condizioni di incertezza.

L'appellante censura la resa pronuncia per errata valutazione della particolare attività svolta dalla ricorrente che non è una "semplice" giornalista indipendente ma una fashion editor di fama mondiale, unanimemente riconosciuta come "guru" della moda a livello internazionale e icona di stile, così erroneamente interpretando l'art. 109 del TUIR. Rappresenta che quelle esposte e disconosciute sono tutte i costi dedotti nell'anno in questione sì che si arriverebbe al paradosso di un'attività professionale priva totalmente di spese. Ribadisce con svariate argomentazioni che il campo in cui lavora l'appellante, che ha fatto della sua immagine l'essenza stessa della propria attività esige l'uso di abiti particolari quale presupposto per lo svolgimento del lavoro che, pertanto, vanno considerati uno strumento di lavoro e non acquisti per mero uso proprio. Invoca, in via subordinata, quantomeno la deducibilità parziale dei costi sostenuti in ragione dell'uso promiscuo di tali beni. Contesta l'indetraibilità dell'IVA in quanto la detrazione è legittima se il bene acquistato è funzionale e riconducibile all'attività in concreto svolta dalla contribuente, e, quindi, inerente alla medesima. Con riferimento alle spese amministrative per le pratiche auto ( ), alle spese di viaggio ( ) ed ai costi per servizi ( ), ne sostiene la deducibilità perché anche gli spostamenti sono strettamente connaturati con l'attività svolta. Ripropone poi i motivi di doglianza già formulati in primo grado con riferimento alla mancata instaurazione del contraddittorio preventivo in quanto quello operato è un accertamento di tipo sostanziale, al difetto di motivazione, all'erronea applicazione delle sanzioni per difetto di certezza normativa, lamentando, da ultimo l'ingiusta condanna alle spese.

Costituendosi in giudizio l'Agenzia delle Entrate, insiste per la conferma dell'impugnata sentenza, evidenziando che sulla base della documentazione contabile ed extracontabile prodotta dalla contribuente, è emerso che la stessa ha dedotto spese solo parzialmente inerenti all'attività professionale svolta, con conseguente indetraibilità dell'IVA ad essi relativa, ricordando che l'onere della prova con riferimento all'inerenza è a carico del contribuente e non dell'amministrazione finanziaria. In particolare, con riferimento alle spese di abbigliamento, evidenzia che la contribuente non ha fornito adeguata prova dell'inerenza considerato che, dai contratti prodotti, non risulta affatto la necessità di acquisto di capi di abbigliamento per lo svolgimento degli incarichi professionali, e che in parte ha goduto di rimborsi spese. Quanto alle spese per viaggi, amministrative e servizi, l'Ufficio evidenzia la genericità delle relative fatture da cui non è dato comprendere la riconducibilità all'attività svolta. Riguardo al tema della deducibilità parziale dei costi, inoltre, contrariamente a quanto esposto nell'atto di appello, l'Ufficio non ha, in nessuna occasione riconosciuto la deducibilità parziale dei costi. Ripropone, quindi, le controdeduzioni già formulate in primo grado con riferimento alle altre eccezioni di parte non considerate dalla pronuncia impugnata

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

In via preliminare vanno analizzate le eccezioni formali relative all'atto impositivo impugnato che, tuttavia, vanno ritenute infondate con conferma sul punto della sentenza di primo grado.

In particolare, con riferimento al mancato contraddittorio endoprocedimentale, va osservato che l'obbligo di contraddittorio preventivo di cui al nuovo articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 è escluso nel caso in cui l'ufficio proceda, come nel caso di specie, all'emissione di avvisi di accertamento o di rettifica parziale disciplinati dall'articolo 41-bis del D.P.R. n.600/1973. Né, come invocato dall'appellante, la natura sostanziale di quello sarebbe di integrale accertamento perché l'azione accertatrice è stata effettivamente parziale – infatti non tutti i costi dedotti sono stati oggetto di disconoscimento- ed è stata condotta sulla base della documentazione fornita dalla stessa appellante, né, in ogni caso, è stata fornita quella che, per costante giurisprudenza, è indicata come la c.d. prova di resistenza, ovvero che il contribuente abbia assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di contraddittorio preventivo e che avrebbero determinato l'Ufficio ad emettere un avviso di contenuto diverso o a non emettere alcun avviso.

Quanto al supposto difetto di motivazione dell'atto impugnato, se ne deve confermare l'insussistenza posto che nello stesso sono chiaramente enunciate sia le circostanze in fatto che il ragionamento logico-giuridico che ha condotto l'Ufficio al disconoscimento dei costi in contestazione, tanto è vero che non vi sono dubbi

circa il fatto che l'appellante abbia potuto pienamente assolvere il proprio diritto di difesa.

Nel merito, va diversamente osservato che i costi ritenuti indeducibili vanno analizzati, con riferimento all'inerenza, alla luce della particolare attività svolta da A . D . R .

Risulta infatti provato, attraverso le varie recensioni e articoli di giornale prodotti, che la stessa non si limita a svolgere una semplice attività di giornalista ma è una influencer nel campo dell'immagine e della moda, di conseguenza che anche il vestiario utilizzato è parte integrante del personaggio e dell'immagine che viene professionalmente spesa.

In altri termini, l'acquisto di vestiario di vario tipo e genere, è una condizione strettamente collegata con l'attività svolta e ne rappresenta il necessario presupposto di modo che va ritenuto inerente alla particolare attività professionale esercitata.

Infatti "in tema di imposta sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, di modo che vanno esclusi soltanto i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea. Da ciò consegue che l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti a un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (tra varie, Cass. n. 27786/18)."

Ciò non di meno, considerato che non risulta fornita adeguata prova dell'uso esclusivo dei capi d'abbigliamento acquistati in collegamento a specifici eventi cui la D . R . ha partecipato, se ne deve considerare un uso promiscuo, con la conseguente deducibilità dei relativi costi solamente in ragione del 50%, come previsto per tali ipotesi dall'art. 54 TUIR.

Diversa è invece la valutazione che deve essere operata con riferimento alle spese per viaggi, amministrative e servizi. Infatti, le ragioni addotte dall'Ufficio circa la genericità dei documenti comprovanti tali spese che non permettono in alcun modo di ricondurle all'attività svolta dalla contribuente sono pienamente condivisibili, né d'altro canto l'appellante ha fornito migliori prove in merito adducendo e dimostrando puntualmente le ragioni dell'inerenza che, per tali tipologie di spesa, non possono ricondursi alla particolarità dell'attività svolta essendo comuni a tutte le attività professionali si che devono necessariamente rispondere ai criteri generali dettati per la deducibilità dei componenti negativi di reddito senza eccezione alcuna.

Quanto alle sanzioni, non può trovare applicazione l'invocata causa di non punibilità prevista dall'art. 6 del D. Lgs. n. 472 del 18.12.1997 determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono.

In vero, nessuna prova né in ordine all'assenza di colpa né in ordine ad incertezza nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa è stata fornita dall'appellante, limitandosi l'eccezione a mere generiche affermazioni.

Ne consegue che, le sanzioni non possono essere totalmente disapplicate ma dovranno essere rimodulate in rapporto al parziale accoglimento dell'appello nel merito.

Pertanto, alla luce di quanto sopra, la sentenza di primo grado deve essere parzialmente riformata nel senso che vanno riconosciute come parzialmente deducibili al 50% le spese per acquisti di vestiario complessivamente ammontanti ad \_\_\_\_\_ e con essa la relativa IVA.

Le spese del grado meritano integrale compensazione fra le parti in ragione della reciproca soccombenza.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia,

In parziale riforma della sentenza impugnata riconosce la deducibilità dei costi come da parte motiva. Spese del grado compensate.

Così deciso in Milano il 23.6.2022

Il Giudice estensore

Il Presidente

Dott.ssa Maria Rosaria Sciarpa

Dott. Maurizio Sacchi