

# Sentenza del 20/02/2024 n. 648 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia Sezione/Collegio 29

## Intitolazione:

L'errata valutazione del reddito non determina la nullità dell'avviso di accertamento.

## Massima:

Nel caso di specie si è ritenuto opportuno qualificare l'attività del ricorrente (deejay) come lavoro autonomo e non come attività di impresa secondo quanto rilevato in sede di accertamento dalla Guardia di Finanza.

L'insussistenza, o la mancanza di prova, di un assetto organizzativo stabile e l'occasionalità del coinvolgimento di altri soggetti, ai quali non può comunque riconoscersi il ruolo di collaboratori, per rendere autonomamente, sia pur unitamente al contribuente, la propria prestazione, escludono la sussistenza del presupposto impositivo dell'IRAP e pertanto la debenza di questa imposta.

Si esclude che la diversa qualificazione della fonte di produzione della ricchezza incida sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale, e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo. Pertanto, l'errata o imprecisa indicazione della categoria reddituale nell'avviso di accertamento non costituisce circostanza di per sé sufficiente a determinare la nullità dell'avviso. (v. Cass. 16246/2015)

Ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, è rilevante il fatto che il contribuente abbia prodotto reddito sottratto a tassazione e che tale fatto sia stato posto a fondamento dell'avviso di accertamento da parte dell'Ufficio, pur classificando erroneamente l'attività svolta per produrlo.

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

XXXXX XXXXXXXXX aveva proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale nei confronti dell'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE PROVINCIALE DI XXXXXXXX avverso l'avviso di accertamento esecutivo n. TVPXXXXXXXXX/2017, notificatogli il 24.1.2017, relativo ad IRPEF, IRAP e IVA per il periodo d'imposta 2012.

Premetteva che esso ricorrente svolgeva l'attività di deejay, attività di lavoro autonomo senza organizzazione, e che, a seguito di verifica da parte della Guardia di Finanza presso la propria abitazione in esecuzione di decreto del Procuratore della Repubblica, gli era stata contestata l'omessa dichiarazione di maggiori ricavi.

Motivava la proposizione del ricorso con: la illegittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica in relazione all'insufficienza di gravi indizi; l'erroneità della qualificazione del reddito del ricorrente come reddito d'impresa anziché come reddito di lavoro autonomo; l'errata determinazione induttiva del reddito e dell'IVA; l'inammissibilità e infondatezza delle dichiarazioni testimoniali;

l'inesistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti per l'accertamento dei maggiori ricavi; l'illegittimità dell'avviso di accertamento "parziale" in luogo di quello "generale"; la non assoggettabilità ad IRAP dell'attività professionale del ricorrente; la mancata applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni; la violazione dell'art. 12 d.lgs. n. 472/97 in ordine al vincolo di progressione; la omessa motivazione dell'avviso di contestazione sanzioni.

Resisteva l'Agenzia delle Entrate contestando la fondatezza dei motivi proposti con il ricorso introduttivo.

La adita CTP, con sentenza n. 1732 depositata in segreteria il 10.10.2018, accoglieva il ricorso e compensava le spese avendo considerato errata la qualificazione del reddito prodotto dal ricorrente come reddito di impresa anziché come reddito di lavoro autonomo.

Ha appellato l'Agenzia delle Entrate e, con unico motivo di appello, ha contestato la fondatezza della sentenza poiché aveva erroneamente inquadrato la reale questione controversa e la aveva insufficientemente valutata, mentre non si era pronunciata sul punto essenziale della contestazione, costituito dal conseguimento di redditi non contabilizzati né dichiarati.

Ha controdedotto il contribuente ed ha affermato la correttezza della sentenza della CTP sia in ordine alla qualificazione come reddito d'impresa del reddito prodotto che relativamente alla non soggezione ad IRAP della sua attività professionale. Ha inoltre proposto appello incidentale relativamente agli altri motivi del ricorso introduttivo sui quali il giudice di prime cure non si era pronunciato.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello principale è parzialmente fondato.

Il Collegio condivide il punto di vista della CTP circa l'errata classificazione del reddito del contribuente quale reddito d'impresa, ma non ritiene che a tale erronea classificazione possa ricollegarsi la conseguenza dell'annullamento dell'avviso di accertamento.

Va invero rilevato che dall'attività del ricorrente, così come emerge dagli atti, non si traggono elementi sicuri per poterlo qualificare imprenditore secondo la previsione degli [artt. 2082 e 2195 c.c.](#)

La sua professione è in realtà quella di intrattenitore, animatore, deejay, cantante, musicista.

Il fatto che talora, all'occorrenza, si presti a noleggiare attrezzature o ad accompagnarsi ad altri cantanti e musicisti non ne cambia la natura.

Decisiva in tal senso è la mancanza dell'assetto organizzativo tipico dell'imprenditore, quale l'impiego di beni strumentali, di forza lavoro, di fonti di finanziamento, tutti elementi non necessari alla riuscita degli spettacoli nei quali si cimenta.

Si può pertanto convenire con il giudice di prime cure sull'affermazione che l'attività del ricorrente vada qualificata come lavoro autonomo anziché come attività d'impresa.

Non ritiene tuttavia, il Collegio, di poter ricollegare al riscontrato errore dell'Ufficio nell'attribuire al reddito del contribuente la classificazione di reddito d'impresa la conseguenza dell'annullamento dell'avviso di accertamento.

Condivisibile giurisprudenza di legittimità (v. Cass. 16246/2015) esclude che la diversa qualificazione della fonte di produzione della ricchezza incida sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale, e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo, per cui l'errata o imprecisa indicazione della categoria reddituale nell'avviso di accertamento non costituisce circostanza di per sé sufficiente a determinare la nullità dell'avviso.

Ciò che rileva nel nostro caso, ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, è il fatto che il contribuente abbia prodotto reddito sottratto a tassazione e tale fatto l'Ufficio lo ha riscontrato e lo ha posto a fondamento dell'avviso di accertamento, pur classificando erroneamente l'attività svolta per produrlo.

L'avviso di accertamento è perciò valido, salvo vagliarne i profili contestati con i motivi dell'appello incidentale.

Ai fini dell'appello incidentale deve verificarsi in primo luogo, in quanto collegato alle caratteristiche dell'attività del contribuente, se ricorrono le condizioni su cui si fonda il presupposto impositivo dell'IRAP.

Gli elementi innanzi evidenziati per classificare correttamente l'attività del contribuente escludono, ad avviso del Collegio, che ricorra, nella fattispecie, l'autonoma organizzazione diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, richiesta dall' [art. 2, comma 1, del d.lgs. 446/97](#) per l'applicazione dell'IRAP.

L'insussistenza, o la mancanza di prova, di un assetto organizzativo stabile e l'occasionalità del coinvolgimento di altri soggetti, ai quali non può comunque riconoscersi il ruolo di collaboratori, ma piuttosto di artisti reclutati per completare il cast di qualche spettacolo e per rendere autonomamente, sia pur unitamente al contribuente, la propria prestazione, escludono la sussistenza del presupposto impositivo dell'IRAP e pertanto la debenza di questa imposta.

Quanto poi alla determinazione del reddito attribuito al contribuente, l'Ufficio, come è desumibile dall'avviso di accertamento, ha proceduto a determinare il reddito induttivamente, ai sensi dell' [art. 39, comma 2 lett. d\) DPR 600/73](#).

Tale determinazione pare corretta con riferimento ai ricavi, essendosi basata su numerosi elementi desumibili dagli atti o provenienti dallo stesso contribuente (prezzi per gli intrattenimenti riportati su siti internet, gallerie fotografiche, annotazioni dell'agenda del contribuente, informazioni rese da taluni clienti, fatture emesse, ammissioni dello stesso contribuente ed altri ancora) che, magari non singolarmente, ma per numero, puntualità di indicazioni e concordanza devono ritenersi idonei a comprovare situazioni produttive di reddito.

La ricostruzione del reddito così operata si è però limitata a riconoscere quali costi occulti unicamente gli importi corrisposti a due cantanti per i matrimoni. E' evidente che tale spesa non esaurisce i costi di produzione del ricorrente che ha dovuto sicuramente affrontarne vari altri (spostamenti, trasporto di strumenti musicali, occasionali collaborazioni di altri soggetti ed altri ancora che la conoscenza empirica di quel mondo fa presumere) per produrre i suoi spettacoli, ma che l'Ufficio non ha riconosciuto.

Tali costi dovranno essere determinati forfettariamente dall'Amministrazione e dedotti dal reddito determinato induttivamente facendo ricorso alla media dei costi risultanti dagli studi di settore applicabili all'attività in questione nell'anno d'imposta.

Non fondati ritiene il Collegio gli altri motivi di contestazione riproposti da parte resistente con l'appello incidentale.

Non quello della mancanza di motivazione in relazione alla esplicitazione dei gravi indizi di violazione fiscale dell'autorizzazione del P.M. alla verifica presso l'abitazione.

In proposito la giurisprudenza di legittimità, pur avendo espresso la necessità che l'autorizzazione sia correttamente motivata, ha riconosciuto che la stessa possa esaurirsi anche in espressioni sintetiche di significato implicito, ovvero risolversi nel semplice richiamo alla nota dell'Organo di controllo che faccia riferimento ai gravi indizi di violazioni.

Non altro può il Collegio argomentare a riguardo non essendo rinvenibile agli atti né il provvedimento autorizzativo del P.M. né la presupposta richiesta dell'autorità richiedente.

Non può ritenersi fondato neppure il motivo dell'illegittimo utilizzo dello strumento dell'accertamento parziale, potendosi ritenere l'azione dell'Ufficio in linea con la previsione di cui all' **art. 41 bis DPR 600/73**.

E neanche quello relativo alla determinazione delle sanzioni, corretta e adeguatamente motivata.

Le sanzioni comminate dovranno essere però rimodulate per parametrarle alle modifiche che l'Ufficio, secondo le determinazioni che precedono, dovrà apportare all'avviso di accertamento.

Nei termini che precedono (rettifica relativa ai costi da detrarre dai ricavi, inapplicabilità dell'IRAP, rimodulazione delle sanzioni) va parzialmente accolto l'appello incidentale.

La parziale reciproca soccombenza è giusto motivo di compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Puglia - 29a sezione di Taranto, definitivamente pronunciandosi sugli appelli proposti, li accoglie parzialmente nei termini di cui alla parte motiva. Spese compensate.