Ordinanza del 04/09/2020 n. 18395 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF e IRAP - Deduzioni - Contributi versati alla Cassa nazionale del Notariato.

Massima:

I contributi versati alla Cassa nazionale del Notariato sono inerenti all'attività professionale svolta, data la loro natura previdenziale, e di conseguenza sono deducibili dalla base imponibile IRPEF e IRAP, anche se non correlati a specifici compensi da lavoro autonomo. Infatti, ai sensi dell'articolo 50, I comma, del DPR 597/1973, il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra i compensi percepiti nel periodo di imposta e le spese inerenti all'esercizio dell'arte e professione effettivamente sostenute nel periodo stesso e pertanto, i contributi versati dai notai alla Cassa nazionale del Notariato sugli onorari loro spettanti sono indubbiamente inerenti all'attività professionale svolta, in quanto il concetto di inerenza non può essere limitato solo alle spese necessarie per la produzione del reddito ed escludere quelle che sono una conseguenza del reddito prodotto.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO

che:

l'Agenzia delle entrate notifico' a (------), notaio, un avviso di accertamento con il quale disconobbe la deducibilita' dalla base imponibile dell'IRAP dei contributi versati nell'anno 2005 al Consiglio nazionale del notariato e alla Cassa nazionale del notariato, ritenendo che gli stessi non costituissero costi inerenti all'attivita' esercitata, deducibili dal reddito di lavoro autonomo professionale e, quindi, dalla base imponibile dell'IRAP, bensi' oneri previdenziali e assistenziali, deducibili dal reddito complessivo e non computabili ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP;

l'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Novara che accolse il ricorso del contribuente;

avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale del Piemonte (hinc anche: "CTR"), che lo rigetto';

la CTR ritenne che fosse "indubitabile che la finalita' delle contribuzioni in argomento e' previdenziale, cosi' come e' indubitabile che l'obbligazione del versamento sorge in capo al professionista al momento del rogito dell'atto, determinando una componente negativa di reddito", osservando, al riguardo, che: "(i)n linea di principio, l'analogia con le contribuzioni previdenziali di altre categorie di lavoratori se puo' da un lato attrarre la fattispecie alla deducibilita' dal reddito complessivo non esclude a priori che dette somme costituiscano componente negativa di una categoria di redditi (...). Infatti il TUIR, articolo 10, nell'elencare gli oneri deducibili dal reddito prevede che gli oneri in elenco sono deducibili se non gia' dedotti dalle singole categorie di reddito"; "(n)el caso in esame, (...) le particolari disposizioni relative al momento in cui sorge l'obbligazione per il professionista che sussiste anche in caso di mancanza o impossibilita' di rivalsa, portano a concludere per la presenza di un costo inerente la produzione del reddito, componente negativo della specifica categoria di reddito";

avverso tale sentenza della CTR - depositata il 10 giugno 2011 e non notificata - ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 19-20 luglio 2013, a un unico motivo;

(------) resiste con controricorso, notificato l'11 ottobre 2013; lo stesso (------) ha depositato una memoria.

CONSIDERATO

che:

con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 10, comma 1, lettera e), e articolo 54, e del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 447, articolo 8, per avere la CTR erroneamente reputato che i contributi versati dai notai al Consiglio nazionale del notariato e alla Cassa nazionale del notariato costituiscano costi inerenti all'attivita' esercitata, deducibili dal reddito di lavoro autonomo professionale e, quindi, dalla base imponibile dell'IRAP, laddove gli stessi, avendo natura previdenziale o assistenziale ed essendo versati in ottemperanza a disposizioni di legge, devono ritenersi deducibili dal reddito complessivo, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 10, comma 1, lettera e), e, quindi, non sono computabili ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP;

deve essere preliminarmente esaminata l'eccezione di inammissibilita' del ricorso, ai sensi dell'articolo 360-bis c.p.c., n. 1), sollevata dal controricorrente sull'assunto che l'impugnata sentenza della CTR avrebbe deciso la questione di diritto in modo conforme alla giurisprudenza di questa Corte (sono citate, in particolare, Cass., 26/02/2001, n. 2781 e 27/01/2009, n. 1939) e l'esame dell'unico motivo di ricorso non offrirebbe elementi per mutarne l'orientamento;

l'eccezione non puo' essere accolta atteso che la questione di diritto decisa dalle due pronunce invocate - come pure da Cass., 12/03/2001, n. 3595 e 12/03/2001, n. 3596 - era relativa: a) all'interpretazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, articolo 10, comma 1, lettera i), e articolo 50, e non del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 10, comma 1, lettera e), e articolo 54; b) alla deducibilita' dei soli contributi versati alla Cassa nazionale del notariato e non anche di quelli versati al Consiglio nazionale del notariato; c) alla deducibilita' degli stessi contributi dal reddito e non dalla base imponibile dell'IRAP;

l'unico motivo di ricorso non e' fondato;

con riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 50, comma 1, (secondo cui "(i)l reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra i compensi percepiti nel periodo di imposta e le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo stesso"), le menzionate Cass. n. 2781, n. 3595 e n. 3596 del 2001 hanno espresso l'orientamento - che questo collegio condivide - che "i contributi versati dai notai alla cassa Nazionale del Notariato sugli onorari loro spettanti sono indubbiamente "inerenti", e cioe' connessi, all'attivita' professionale svolta", non potendosi "limitare (...) il concetto di "inerenza" alle sole spese necessarie per la produzione del reddito ed escluderlo per quelle che sono una conseguenza del reddito prodotto", dato che "(t)ale distinzione non si rinviene nella legge e non e' neppure ricavabile dall'aggettivo "inerente" usato dal legislatore, in quanto esso, per la sua genericita', postula un rapporto di intima relazione tra due cose o idee che si puo' verificare sia quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quanto ne sia l'immediata derivazione" (in senso analogo, anche Cass., n. 1939 del 2009);

con riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 54, comma 1, (secondo cui "(i)l reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde") - che disciplina la stessa materia gia' regolata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 50, comma 1, - Cass. 10/01/2018, n. 321, le cui motivazioni e conclusioni sono pure condivise dal collegio, ha affermato che detto articolo 54, comma 1, non ha escluso la deducibilita' dal reddito di lavoro autonomo professionale dei cosiddetti contributi repertoriali versati dai notai alla Cassa nazionale del notariato, in quanto "permane(...) invariata la loro inerenza all'esercizio professionale";

questa Corte ha chiarito che i suddetti contributi (previsti dalla L. 27 giugno 1991, n. 220, articolo 12), sono deducibili non a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 54, comma 1, secondo periodo, - essi, infatti, sono posti dalla legge non a carico del cliente del notaio, come richiederebbe il menzionato secondo periodo, ma direttamente a carico di questi, per il fatto di avere iscritto l'atto a repertorio (sicche' gli stessi contributi sono corrisposti soltanto dal notaio, indipendentemente dall'effettiva percezione del compenso della prestazione professionale) - bensi' a norma del cit. comma 1, primo periodo, la' dove fa

riferimento alle "spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione", cioe' alle spese che, "come quelle in esame, sono inerenti all'attivita' svolta";

la stessa Cass., n. 321 del 2018 ha altresi' precisato come a tale conclusione non osti la previsione, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 10, comma 1, lettera e), della deducibilita' dal reddito complessivo dei "contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge", atteso che tale deducibilita' dal reddito complessivo e' prevista solo in via residuale, quando gli oneri "non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo";

a tale deducibilita' dal reddito di lavoro autonomo professionale dei contributi versati dai notai alla Cassa nazionale del notariato corrisponde - come pure condivisibilmente ritenuto da Cass., n. 321 del 2018 - la deducibilita' degli stessi contributi dalla base imponibile dell'IRAP, ai sensi del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 8, (secondo cui, nel testo applicabile ratione temporis, "(p)er i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c), (e, quindi, anche per "le persone fisiche (...) esercenti arti e professioni"), la base imponibile e' determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attivita' esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente");

per le medesime ragioni esposte, la deducibilita' dal reddito di lavoro autonomo professionale e, quindi, dalla base imponibile dell'IRAP, deve essere affermata anche riguardo ai contributi versati dai notai al Consiglio nazionale del notariato, ai sensi della L. n. 220 del 1991, articolo 20, anch'essi posti da tale disposizione direttamente a carico del notaio per il fatto di avere iscritto l'atto a repertorio;

il ricorso deve, pertanto, essere rigettato;

le spese del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza, ai sensi dell'articolo 91 c.p.c., comma 1, e sono liquidate come indicato in dispositivo;

non si applica il Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 288, articolo 1, comma 17, in quanto la soccombente ricorrente e' istituzionalmente esonerata dal materiale versamento del contributo unificato, mediante il meccanismo della prenotazione a debito.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore di (------), delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 2.000,00, oltre agli accessori di legge e alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza