

Sentenza del 19/09/2024 n. 25182 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data (Omissis) l'avv. A.A. stipulava con lo Studio Legale Associato "Gianni, Origoni, Grippo E Partners" una convenzione volta a regolamentare le conseguenze economiche derivanti dal suo anticipato recesso dalla predetta associazione professionale.

L'accordo concluso fra le parti prevedeva la corresponsione in favore dell'A.A. della somma forfettaria e omnicomprensiva di 3.400.000 Euro a titolo di indennità di recesso, da versare in quattro rate annuali, l'ultima delle quali in scadenza il (Omissis).

A sèguito di verifica fiscale condotta nei confronti del menzionato studio legale associato e della successiva richiesta di chiarimenti e documentazione rivolta all'A.A., in data (Omissis) la Direzione Provinciale I di Milano dell'Agenzia delle Entrate notificava al precitato professionista un avviso di accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 con il quale rettificava la dichiarazione dallo stesso presentata ai fini dell'IRPEF per l'anno 2010, determinando l'imponibile evaso in 950.000 euro, corrispondente all'intero ammontare della quarta rata dell'indennità di recesso da lui asseritamente percepita in quell'anno; somma che veniva recuperata e sottoposta a tassazione separata, ai sensi dell' art. 17 , comma 1, lettera l), del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR). Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che respingeva il suo ricorso.

La decisione veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che con sentenza n. 958/2018 del 6 marzo 2018 respingeva l'appello della parte privata.

A fondamento della pronuncia adottata, per quanto qui interessa, il collegio regionale rilevava quanto appresso:

- doveva ritenersi che l'importo di 950.000 Euro previsto dalla menzionata convenzione del (Omissis) fosse stato effettivamente percepito dall'A.A. alla pattuita scadenza del (Omissis);
- spettava al contribuente dimostrare di aver corrisposto, all'atto del suo ingresso nell'associazione, somme di danaro da dedurre dall'importo innanzi indicato;
- l'onere probatorio suaccennato era rimasto inadempito;
- apparivano infondate le eccezioni processuali e di merito sollevate dall'appellante;

- la somma sottoposta a tassazione separata andava ricondotta alla categoria dei redditi diversi ex art. 67 , comma 1, lettera l), del TUIR , quale remunerazione dell'obbligo assunto dal professionista di non entrare in concorrenza con lo studio associato da cui era receduto.

Avverso tale sentenza l'A.A. ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Per la discussione della causa è stata fissata l'odierna pubblica udienza.

Nel termine stabilito dal comma 1 dell' art. 378 c.p.c. il Pubblico Ministero ha depositato memoria, concludendo per il rigetto del ricorso.

Entro il successivo termine di cui al comma 2 dello stesso articolo il ricorrente ha depositato memoria illustrativa, insistendo nelle proprie richieste.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è denunciata la violazione dell' art. 112 c.p.c., dell' art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , dell' art. 7 della L. n. 241 del 1990 e degli artt. 6 , 7 e 10 della L. n. 212 del 2000 .

1.1 Viene rimproverato alla CTR di aver omesso di pronunciare sulla doglianza dell'A.A. incentrata sulla dedotta mancanza di prova dell'avvenuta spedizione del questionario che l'Ufficio assumeva di avergli inviato al fine di appurare la circostanza dell'effettiva percezione da parte del predetto professionista della quarta rata dell'indennità di recesso di cui all'accordo stipulato il (Omissis) con lo Studio Legale Associato "Gianni, Origoni, Grippo E Partners".

1.2 Si sostiene, in proposito, che, ove tale censura fosse stata presa in considerazione dal collegio di secondo grado, il giudizio si sarebbe concluso con la declaratoria di nullità dell'avviso di accertamento impugnato per "conclamata assenza di un presupposto del relativo procedimento amministrativo di emissione", con conseguente "violazione degli artt. 7 L. n. 241/1990 e 6, 7 e 10 della L. n. 212/2002 (c.d. Statuto del Contribuente)".

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è contestata la violazione dell' art. 2697 c.c. e degli artt. 41-bis e 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 .

2.1 Si contesta alla Commissione regionale di aver a torto ritenuto raggiunta la prova dell'effettiva percezione da parte dell'A.A. della quarta rata dell'indennità di recesso, e quindi sussistenti le condizioni richieste dall' art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 per la legittima emissione dell'avviso di accertamento parziale, sulla scorta della mera previsione dell'obbligo di pagamento del corrispondente importo contenuta nella richiamata convenzione del (Omissis), alla quale, al più, andava attribuito valore di presunzione semplice.

2.2 Viene, altresì, imputato al collegio d'appello di aver illegittimamente posto a carico del contribuente l'onere della prova del mancato incasso della rata.

3. Con il terzo mezzo, pure introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono prospettate la falsa applicazione dell' art. 1362 c.c. e dell' art. 329 , comma 2, c.p.c., nonché la

violazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

3.1 Si assume che la CTR avrebbe offerto un'errata interpretazione dell'accordo del (Omissis) laddove ha affermato che la somma ivi pattuita costituiva il corrispettivo dell'impegno preso dall'A.A. di non entrare in concorrenza con lo studio associato da cui era receduto.

3.2 Viene, inoltre, posto in evidenza che:

- i giudici di prime cure avevano "interpretato l'accordo come avente ad oggetto la disciplina del recesso del contribuente";

- tale punto della sentenza doveva ritenersi coperto dal giudicato interno, non essendo stato specificamente impugnato dall'Amministrazione Finanziaria con un apposito motivo di appello incidentale;

- la decisione adottata dal giudice a quo risulta affetta dalla violazione del principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato, giacchè lo stesso Ufficio procedente non aveva mai sostenuto che i redditi ripresi a tassazione rappresentassero la remunerazione di obblighi di non fare assunti dal contribuente verso l'associazione professionale.

4. Con il quarto motivo, ugualmente formulato a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono denunciate la falsa applicazione dell' art. 67 , comma 1, lettera l), del TUIR e la violazione dell' art. 329 , comma 2, c.p.c.

4.1 Si censura l'impugnata sentenza per aver erroneamente qualificato l'intera quarta rata dell'indennità di recesso come reddito diverso ex art. 67 , comma 1, lettera l), del D.P.R. n. 917 del 1986 , anziché come reddito di partecipazione avente natura di reddito di lavoro autonomo, inquadrabile nell'art. 20 bis del medesimo decreto.

4.2 Viene dedotto, sul tema, che, in corretta applicazione della normativa di riferimento, doveva essere sottoposta a tassazione la sola componente reddituale della rata in parola, ovvero quella proporzionalmente riferibile all'avviamento compreso nell'indennità di recesso, mentre andava considerata fiscalmente irrilevante la componente patrimoniale, nettamente preponderante, costituita dalla restituzione del conferimento iniziale effettuato dal contribuente all'atto del suo ingresso nell'associazione professionale.

5. Con il quinto motivo, riconducibile al paradigma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è lamentata la violazione dell' art. 112 c.p.c.

5.1 Si addebita alla CTR di aver mancato di statuire in ordine alla lagnanza del contribuente relativa all'erroneità del calcolo degli interessi, applicati dall'Ufficio in asserita violazione della disciplina recata dall' art. 1 , comma 3, del D.L. n. 669 del 1996 , convertito in L. n. 30 del 1997 , e dall' art. 1 , comma 412, della L. n. 311 del 2004 .

6. Il primo e il quinto motivo, i quali possono essere esaminati insieme perché accomunati dalla denuncia del medesimo vizio processuale, sono privi di fondamento.

6.1 Per consolidata giurisprudenza di questa Corte, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando, pur in mancanza di un'espressa statuizione sul punto, la decisione adottata dal giudice comporta l'implicito rigetto delle questioni non trattate, presupponendo come suo necessario antecedente logico-giuridico il riconoscimento della loro irrilevanza o infondatezza (cfr. Cass. n. 12131/2023 , Cass. n. 24667/2021 , Cass. n. 7662/2020).

6.2 Nel caso di specie, ricorre, per l'appunto, la descritta situazione, risultando evidente come la doglianza relativa alla pretesa mancanza di prova dell'invio del questionario sia stata implicitamente disattesa dalla Commissione regionale.

6.3 Essa, infatti, respingendo il gravame dell'A.A. e confermando la legittimità dell'atto impositivo emesso nei suoi confronti dall'Ufficio, ha ritenuto sussistente la prova dell'effettivo pagamento della quarta rata dell'indennità di recesso recuperata a tassazione; prova che è stata tratta anche dalla mancata risposta del contribuente alla specifica domanda rivoltagli al riguardo con il suddetto questionario (si legge a pag. 2 della sentenza, al quinto rigo del terzultimo periodo: "tale prova (scilicet:

quella dell'effettivo pagamento della rata - n.d.r.) era stata richiesta con il questionario non compilato").

6.4 Analogo discorso vale per la questione attinente agli interessi da applicare in caso di redditi sottoposti a tassazione separata e non soggetti a ritenuta alla fonte (ex artt. 1 , comma 3, del D.L. n. 669 del 1996 , convertito in L. n. 30 del 1997 , 1, comma 412, della L. n. 311 del 2004 e 20 del D.P.R. n. 602 del 1973), da ritenersi anch'essa implicitamente respinta dal collegio di secondo grado nel momento in cui, rigettando l'appello del contribuente, ha riconosciuto la piena legittimità dell'atto impositivo.

6.5 Per giunta, nella pronuncia in esame è contenuta una pur sintetica statuizione conclusiva di rigetto di tutte le altre contestazioni sollevate dall'appellante ("Le eccezioni processuali e di merito sollevate nei confronti della sentenza appellata appaiono infondate"), che nella sua ampiezza si presta a ricomprendere anche le questioni di cui trattasi; né tale statuizione è stata in questa sede specificamente censurata sotto il profilo motivazionale, nella misura in cui ciò è ancora consentito dall'attuale testo dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c., come risultante dalla riformulazione operata dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito in L. n. 134 del 2012 .

7. Il secondo motivo è inammissibile.

7.1 Per costante insegnamento di legittimità, la violazione del precetto posto dall' art. 2697 c.c. è configurabile nella sola ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni, e non invece quando oggetto di censura sia la valutazione che il giudice medesimo abbia svolto delle prove proposte dalle parti, essendo quest'ultima sindacabile in cassazione entro i ristretti limiti stabiliti dal novellato art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. (cfr. Cass. n. 32923/2022 , Cass. n. 25543/2022 , Cass. n. 17287/2022).

7.2 Nel caso di specie, lungi dall'invertire l'onere probatorio fra le parti, la CTR ha ritenuto, in base a una complessiva disamina delle risultanze processuali, che la dimostrazione dell'effettiva percezione della quarta rata dell'indennità di recesso fosse desumibile:

(a) dal contenuto dell'accordo del (Omissis), e in particolare dal patto n. 4), prevedente l'obbligo dello Studio Legale Associato "Gianni, Origoni, Grippo E Partners" di corrispondere all'A.A. la somma di 950.000 Euro entro il (Omissis);

(b) dalla mancata risposta del contribuente al questionario inviatogli dall'Agenzia delle Entrate al fine di appurare l'anzidetta circostanza;

(c) dall'assenza di eventuali elementi di segno contrario che lo stesso contribuente avrebbe potuto agevolmente offrire (ad esempio, mediante la produzione di un estratto del conto corrente bancario a lui intestato, relativo al periodo in cui sarebbe dovuto avvenire il pagamento della rata).

7.3 Dietro l'apparente deduzione del vizio di cui all' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c. la censura finisce, quindi, per risolversi, nella realtà, in una diffusa critica all'apprezzamento del compendio istruttorio operato dal giudice di merito e nella richiesta di una rilettura delle emergenze di causa, preclusa in sede di legittimità.

8. Il terzo mezzo è inammissibile nella parte in cui genericamente denuncia la violazione dell' art. 1362 c.c., sostanziandosi nella semplice proposta di un'interpretazione del richiamato accordo del (Omissis) diversa e alternativa rispetto a quella offerta dalla CTR.

8.1 Sovviene, in proposito, il fermo indirizzo giurisprudenziale di questa Corte secondo cui, per poter sottoporre a critica, in sede di legittimità, l'esito dell'attività ermeneutica del giudice di merito, non basta limitarsi a contestare la violazione degli artt. 1362 e ss. c.c., ma occorre indicare specificamente i canoni in concreto violati e il punto e il modo in cui l'impugnata sentenza si sarebbe dagli stessi discostata, risultando, perciò, inammissibile una doglianza risolvendosi nella mera contrapposizione dell'opzione esegetica propugnata dal ricorrente a quella recepita dal giudice, giacchè quest'ultima non deve essere necessariamente l'unica possibile, o la migliore in astratto, ma soltanto una delle possibili e plausibili soluzioni interpretative (cfr. Cass. n. 18467/2023 , Cass. n. 22538/2022 , Cass. Sez. Un. n. 9774/2020 , Cass. n. 28319/2017).

8.2 Infondato è, poi, il profilo di censura concernente l'asserita violazione dell' art. 329 , comma 2, c.p.c., dovendo escludersi che, in mancanza di uno specifico motivo di gravame incidentale dell'Amministrazione Finanziaria, fosse disceso il giudicato interno sull'interpretazione dell'accordo fornita dai giudici di prime cure.

8.3 A prescindere dal rilievo che non è mai stato in discussione fra le parti che detto accordo avesse ad oggetto la determinazione dell'indennità di recesso dovuta all'A.A. dallo Studio Legale Associato "Gianni, Origoni, Grippo E Partners", è da escludere che la questione attinente alla riconducibilità delle relative somme ad una piuttosto che a un'altra categoria reddituale fosse coperta dal giudicato endoprocessuale.

8.4 Al riguardo, va tenuto presente che il giudicato interno si determina su una statuizione minima della sentenza, costituita dalla sequenza fatto-norma-effetto, suscettibile di acquisire autonoma efficacia decisoria nell'ambito della controversia.

8.5 Ne discende che l'appello motivato con riferimento ad uno soltanto degli elementi di quella statuizione riapre la cognizione sull'intera questione che essa identifica, così espandendo nuovamente il potere del giudice di reconsiderarla e riqualificarla anche relativamente agli aspetti che, sebbene coessenziali, non siano stati singolarmente coinvolti, neppure in via implicita, dal motivo di gravame (cfr. Cass. n. 18417/2023 , Cass. n. 30728/2022 , Cass. n. 12346/2021 , Cass. n. 10760/2019).

8.6 Alla stregua dei ricordati principi di diritto, ai quali va data continuità, deve ritenersi che l'appello proposto dal contribuente, riaprendo il dibattito sul rapporto tributario e sulla corretta qualificazione della natura dei redditi ripresi a tassazione dall'Ufficio, abbia impedito la formazione del giudicato interno sulle enunciazioni svolte in argomento dalla Commissione di primo grado.

8.7 Il motivo in scrutinio è infondato anche nella parte in cui prospetta la violazione dell' art. 112 c.p.c.

8.8 Nell'affermare che l'importo di 950.000 Euro percepito dall'A.A. nell'anno 2010 "doveva ritenersi ... ricadente nella previsione dell'art. 67, I comma, lett. I), TUIR" ("redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere"), la CTR ha statuito conformemente alla prospettazione erariale veicolata dall'atto impositivo impugnato, come si ricava dalla ricostruzione della vicenda contenuta nello stesso ricorso per cassazione, ove (alle pagg. 10-11) leggesi che, "con l'Avviso di Accertamento l'Ufficio (...) qualificava ... l'intera quarta rata ... quale corrispettivo degli specifici obblighi assunti dal Contribuente ai sensi dei punti 8) e 10) dell'Accordo e, dunque, come un reddito diverso ex articolo 67 , comma 1, lettera I), del TUIR ".

8.9 L'avere il giudice a quo attribuito rilievo, ai fini dell'individuazione della pertinente categoria reddituale, all'impegno del professionista "a non entrare in concorrenza con l'associazione" non può, quindi, essere inteso come un'inammissibile modifica officiosa della "causa petendi" della pretesa impositiva.

9. Il quarto motivo è inammissibile.

9.1 La CTR ha vagliato la tesi dell'A.A. secondo cui in ciascuna delle quattro rate dell'indennità di recesso oggetto dell'odierna controversia era stata ricompresa una componente di natura patrimoniale, fiscalmente irrilevante, costituita dalla restituzione del conferimento iniziale da lui effettuato all'atto del suo ingresso nell'associazione professionale.

9.2 Sennonchè, un simile asserto è stato da essa reputato privo di consistenza, in quanto, pur essendo "onere del contribuente dimostrare che da tale pagamento (scilicet:

quello della quarta rata dell'indennità di recesso - n.d.r.) andasse dedotta la quota di investimento nell'ammontare indicato in atti", nessuna prova era stata all'uopo fornita in corso

di causa, "non potendosi dare rilievo ... a generici prospetti, sprovvisti della relativa documentazione contabile/fiscale".

9.3 Sulla scorta dell'accertamento in fatto così compiuto, insindacabile in questa sede, il giudice di seconde cure ha ritenuto che non fosse distinguibile all'interno della rata un'eventuale componente patrimoniale, giungendo, pertanto, a riconoscere la natura esclusivamente reddituale delle somme attribuite al professionista in occasione del suo recesso dallo studio associato e la conseguente legittimità del loro integrale recupero a tassazione ad opera dell'Ufficio.

9.4 Quindi, in base a un'interpretazione dei patti intercorsi fra l'associazione professionale e il recedente, non adeguatamente censurata con il ricorso per cassazione (come si è visto nel corso della disamina del terzo motivo), ha inquadrato le dette somme nella categoria dei redditi diversi ex art. 67 , comma 7, lettera l), del TUIR .

9.5 Orbene, l'impugnante non spiega sotto quali aspetti la soluzione giuridica adottata dalla Commissione regionale si porrebbe in contrasto con le norme di diritto evocate in rubrica e con i principi elaborati "in subiecta materia" dalla dottrina e dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, ma si limita a prospettare un'alternativa qualificazione fiscale dei maggiori redditi contestati, presupponente una diversa ricostruzione e valutazione delle emergenze processuali.

9.6 Ciò posto, va qui ribadito che il vizio di violazione di legge consiste nell'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di diritto, e quindi necessariamente implica un problema interpretativo della disposizione asseritamente inosservata; viceversa, l'allegazione di un'inesatta ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa rimane estranea alla corretta esegesi della norma e impinge nella tipica valutazione del giudice di merito, sindacabile in sede di legittimità unicamente sotto l'aspetto del vizio di motivazione.

9.7 Il discrimine fra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio ed erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato, in modo evidente, dalla peculiarità che solo in quest'ultima, e non anche nella prima, la censura è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (cfr. Cass. n. 21844/2022 , Cass. n. 14199/2021 , Cass. n. 34738/2019 , Cass. n. 24054/2017).

9.8 La doglianza in esame, risultando inquadrabile nella seconda delle ipotesi innanzi delineate, non può, dunque, trovare ingresso.

10. In definitiva, sulle conformi conclusioni del Pubblico Ministero, il ricorso deve essere respinto.

11. Le spese processuali seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

12. Stante l'esito dell'impugnazione, viene resa nei confronti del ricorrente l'attestazione di cui all' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), inserito dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimità, liquidate in complessivi 10.000 euro, oltre ad eventuali oneri prenotati a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza