

Sentenza del 19/09/2024 n. 25191 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 21 dicembre 2007 l'avv. A.A. stipulava con lo Studio Legale Associato "B.B., C.C., D.D. 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, la seconda delle quali in scadenza il 29 febbraio 2008.

A seguito 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 22 dicembre 2014 la Direzione Provinciale I di R dell'Agenzia delle Entrate notificava al precitato professionista un avviso di accertamento esecutivo ex art. 29 , comma 1, lettera a), del D.L. n. 78 del 2010 , convertito in L. n. 122 del 2010 , con il quale rettificava la dichiarazione dallo stesso presentata ai fini dell'IRPEF per l'anno 2008, determinando l'imponibile evaso in 1.324.328,01 Euro, corrispondente all'intero ammontare della seconda rata dell'indennità di recesso da lui asseritamente percepita in quell'anno; somma che veniva, conseguentemente, 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 Roma, la quale accoglieva il suo ricorso, sulla scorta del rilievo che, in base all'art. 13 dello statuto dell'associazione professionale, la somma prevista dall'accordo del 21 dicembre 2007 comprendeva una componente propriamente reddituale soggetta a tassazione, quantificabile in 181.857,42 Euro, e un'ulteriore componente di natura patrimoniale, fiscalmente irrilevante, costituita dalla restituzione del conferimento iniziale effettuato dal professionista al momento del suo ingresso nell'associazione medesima (la cd. quota di patrimonio e di magazzino ore).

Il giudice provinciale, inoltre, stabiliva che: - di tale seconda componente, determinata in 3.218.142,58 Euro, risultava assoggettabile a imposizione, giusta il disposto dell' art. 47 , comma 7, del TUIR , l'eventuale differenza fra le somme ricevute dall'associato in occasione del suo recesso e il prezzo da lui pagato per l'acquisto della partecipazione al sodalizio professionale; - andava affidato all'Ufficio, se ancora nei termini, il compito di effettuare una simile verifica.

Entrambe le parti impugnavano la decisione di primo grado dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, la quale, con sentenza n. 1058-19 del 26 febbraio 2019, accoglieva l'appello

principale dell'Agenzia delle Entrate e respingeva quello incidentale dell'A.A.; per l'effetto, rigettava l'originario ricorso del contribuente.

A fondamento della pronuncia adottata, per quanto in questa sede interessa, il collegio regionale osservava che:

- nel caso di specie non poteva trovare applicazione l' art. 20-bis del D.P.R. n. 917 del 1986 , riguardante i redditi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione; e ciò in quanto, a norma dell'art. 5, comma 3, lettera c), del medesimo decreto, le associazioni professionali sono equiparate alle società semplici, i cui redditi, imputati per trasparenza a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, non possono essere qualificati come "di impresa", dal momento che dette società non svolgono attività commerciale;
- l'intero importo della seconda rata della pattuita indennità doveva essere assoggettato a tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera l), del TUIR, essendo trascorsi più di cinque anni dalla data di costituzione dell'associazione a quella di comunicazione del recesso dell'associato;
- non aveva trovato idoneo supporto probatorio l'assunto del contribuente secondo cui una parte notevole dell'indennità di recesso era stata convenuta a titolo di restituzione di quanto da lui conferito al momento dell'ingresso nell'associazione; anzi, il fatto stesso che nell'accordo del 21 dicembre 2007 fosse stato riconosciuto spettante al professionista un saldo positivo di 10.167,07 Euro in relazione alle quote cedute costituiva un elemento testuale deponente in senso contrario alla sua tesi;
- la legittimità dell'atto impositivo impugnato trovava "ulteriore conferma" nella decisione resa dalla medesima Commissione nel giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento emesso nei confronti dello Studio Legale Associato "B.B., C.C., D.D. E Partners", con la quale, in linea con l'impostazione dell'Ufficio, era stato affermato che la somma di cui qui si discute costituiva una forma di distribuzione anticipata degli utili spettanti all'associato receduto.

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

L'Agenzia delle Entrate si è limitata a depositare un mero "atto di costituzione", al solo fine della partecipazione all'eventuale udienza di discussione.

Per la trattazione 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 nullità dell'impugnata sentenza per manifesta contraddittorietà

della motivazione.

1.1 Si rimprovera alla CTR di avere, da un lato, ritenuto condivisibile la tesi dell'Agenzia delle Entrate secondo la quale la somma forfettariamente attribuita all'A.A. dallo Studio Legale Associato "B.B., C.C., D.D. E Partners" costituiva "una distribuzione anticipata degli utili spettanti al socio uscente", dall'altro, in maniera palesemente incoerente rispetto a tale premessa, affermato la legittimità dell'avviso di accertamento oggetto di causa, tralasciando di considerare che la distribuzione di utili nell'ambito di un'associazione professionale, i cui redditi vengono imputati per trasparenza ai singoli associati indipendentemente dall'effettiva percezione, rappresenta "una mera movimentazione di denaro, del tutto irrilevante fiscalmente".

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dell'art. 360 comma 1, nn. 3 e 5) c.p.c., è lamentata la violazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

2.1 Si imputa alla Commissione regionale di aver omesso di pronunciare sui motivi di appello incidentale articolati dal contribuente con il proprio atto di controdeduzioni.

3. Con il terzo mezzo, ricondotto al paradigma dell' art. 360 , comma 1, n 3) c.p.c., è prospettata la falsa applicazione dell' art. 7 della L. n. 212 del 2000 e dell' art. 60 , comma 1, lettera e), e comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 .

3.1 Si critica la decisione gravata per aver reputato corretta l'adottata procedura di notificazione dell'avviso di accertamento secondo il cd. rito degli irreperibili assoluti, la quale, per contro, andava ritenuta "inesistente" per essere stata attivata quando ancora l'ufficio finanziario non poteva aver avuto conoscenza dell'esito negativo della precedente notificazione effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera del contribuente rilevato dai registri dell'A.I.R.E.

4. Con il quarto motivo, anch'esso inquadrato nell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è dedotta la falsa applicazione dell' art. 156 c.p.c. e dell' art. 29 del D.L. n. 78 del 2010 , convertito in L. n. 122 del 2010 .

4.1 Viene rimproverato al collegio di secondo grado di aver a torto ritenuto operante il principio della sanatoria dei vizi di nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo, sancito dall' art. 156 , ultimo comma, c.p.c.

4.2 Si obietta che tale principio non può trovare applicazione ove l'atto notificato sia, come nel caso di specie, un avviso di accertamento cd. impositivo, esplicante tre diverse funzioni:

(a)quella di atto impositivo;

(b)quella di titolo esecutivo;

(c)quella di precetto.

4.3 In ogni caso, ostava alla sanatoria la circostanza che l'A.A. fosse casualmente venuto a conoscenza dell'atto soltanto il 26 febbraio 2015, dopo il già avvenuto decorso del termine

decadenziale stabilito per l'accertamento, spirato il 31 dicembre 2013.

5. Con il quinto motivo, ugualmente introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è contestata la falsa applicazione dell' art. 43 , commi 1 e 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 215 e dell' art. 1 , comma 132, della L. n. 208 del 2015 .

5.1 Si censura l'impugnata sentenza per aver erroneamente affermato che nella fattispecie in esame ricorrevano le condizioni richieste dalla legge per il cd. raddoppio dei termini per l'accertamento, essendosi in presenza di violazione della normativa tributaria comportante l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 .

5.2 A quest'ultimo riguardo si sostiene che il reato ipoteticamente ascrivibile all'A.A., ovvero quello di dichiarazione infedele, non può ritenersi configurabile nemmeno astrattamente in caso di redditi soggetti a tassazione separata.

6. Con il sesto mezzo, formulato a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c., si lamenta l'omessa pronuncia del giudice d'appello sulla doglianza sollevata dal contribuente con la propria impugnazione incidentale, mediante la quale era stata riproposta la questione concernente il già eccepito difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

7. Con il settimo motivo, introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è nuovamente denunciata la nullità della sentenza per asserita illogicità e manifesta contraddittorietà delle enunciazioni in essa contenute.

8. Con l'ottavo motivo, formulato a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è prospettata la violazione dell' art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 1362 c.c.

8.1 Viene sottoposta a censura l'interpretazione data dalla Commissione regionale all'accordo del 21 dicembre 2007 nella parte in cui riconosce spettante all'A.A. un "saldo positivo" di 10.167,07 Euro.

8.2 Si deduce, in proposito, che, diversamente da quanto ritenuto dal giudice a quo, tale "saldo positivo riguardava necessariamente le movimentazioni - aventi natura patrimoniale e non reddituale - relative ai pagamenti e alle restituzioni dei conferimenti patrimoniali dei nuovi associati che avevano fatto ingresso nella Associazione Professionale negli anni dal 2002 al 2007 e non poteva avere nulla a che vedere con il completamente diverso credito del Contribuente alla restituzione del proprio Conferimento Patrimoniale da parte degli associati superstiti alla data del 21 dicembre 2007, per il tramite della Associazione Professionale".

8.3 Si ascrive, inoltre, alla CTR di aver illegittimamente consentito il mutamento della "causa petendi" posto in essere dall'Amministrazione Finanziaria, la quale soltanto nel giudizio d'appello aveva per la prima volta allegato che il suddetto importo di 10.167,07 Euro costituiva il saldo dovuto all'A.A. per l'operata cessione della propria quota di partecipazione al sodalizio professionale.

9. Con il nono mezzo, inquadrato nell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è dedotta la violazione dell' art. 329 , comma 2, c.p.c.

9.1 Si lamenta che la CTR avrebbe omissso di rilevare il giudicato interno formatosi, in difetto di specifica impugnazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, sui "capi della Sentenza di Primo Grado" con i quali era stato statuito che: "la gran parte della somma percepita (scilicet: dall'A.A. - n.d.r.) in occasione del recesso aveva natura patrimoniale, in quanto si (era) sostanziata nella restituzione dell'investimento patrimoniale"; (b)"nella indennità di recesso era confluito, a titolo di restituzione, quanto lo stesso aveva versato allo studio per acquistare la qualità di associato";

(c)"i numeri forniti dal ricorrente quali Dati contabili Rilevanti non erano stati contestati dall'Ufficio".

10. Con il decimo motivo, ricondotto al paradigma dell' art. 360 comma 1, n. 4) c.p.c., è prospettata la violazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

10.1 Si addebita al collegio di secondo grado di aver mancato di statuire sul motivo di appello incidentale con il quale era stata censurata l'omessa pronuncia del primo giudice sulla doglianza del contribuente relativa alle sanzioni irrogate nei suoi confronti dall'Ufficio.

10.2 Viene, in ogni caso, contestata la legittimità delle predette sanzioni, ai sensi dell' art. 6 , comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , "stante il legittimo affidamento del Contribuente sulla Circolare 6-E del 2006 e sulla... Risoluzione 64-E del 25 febbraio 2008".

10.3 Si soggiunge che, in subordine, avrebbe dovuto trovare applicazione, nel caso di specie, la sola sanzione amministrativa di 250 Euro comminata dall'art. 1, comma 3 (recte: 4 - n.d.r.), del D.Lgs. n. 471 del 1997 , nel testo risultante dalle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015 , "stante l'assenza... di qualunque danno erariale", e in estremo subordine quella contemplata dal comma 2 dello stesso articolo, nella misura minima del 90%.

11. Nell'ordine logico si appalesa prioritario lo scrutinio del quinto motivo, che, ove accolto, comporterebbe l'accertamento dell'intervenuta decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dall'esercizio del potere impositivo, con conseguente illegittimità dell'atto impugnato.

11.1 Esso è infondato.

11.2 La CTR ha ritenuto applicabile alla fattispecie in esame la disciplina sul cd. raddoppio dei termini per l'accertamento dettata dall' art. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , nella formulazione, operante "ratione temporis", vigente a sèguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 223 del 2006 , convertito in L. n. 248 del 2006 , e anteriormente a quelle introdotte dal D.Lgs. n. 128 del 2015 , avendo ravvisato, in base a una prognosi postuma, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia del reato di dichiarazione infedele, rientrante fra quelli contemplati dal D.Lgs. n. 74 del 2000 .

11.3 "In subiecta materia" questa Corte è costante nell'affermare che:

- per l'operatività del raddoppio dei termini ex artt. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 , nel testo posteriore alla novella del 2006, è sufficiente l'emersione di elementi da cui derivi l'obbligo di presentazione della denuncia ai sensi dell' art. 331 c.p.p., e cioè l'astratta configurabilità di uno degli illeciti penali previsti dal D.Lgs. n. 74 del

2000 (cfr. Cass. n. 5246-2024, Cass. n. 27250-2022, Cass. n. 18451-2021), a prescindere dell'effettiva commissione del reato (cfr. Cass. n. 16460-2024, Cass. n. 20409-2023, Cass. n. 20368-2017);

- all'indicato fine non rilevano, pertanto, né l'eventuale mancata denuncia, né l'archiviazione della stessa (cfr. Cass. n. 32464-2022, Cass. n. 27250-2022, Cass. n. 12489-2022, Cass. n. 11620-2018);

- se richiesto con i motivi di impugnazione, il giudice tributario deve controllare la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo una valutazione "ora per allora" (cd. "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza e verificando, quindi, se l'Amministrazione Finanziaria abbia agito con imparzialità o abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni richiamate, al solo fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento (cfr. Cass. n. 7463-2022, Cass. n. 4205-2019, Cass. n. 409-2018, Cass. n. 11195-2017);

- in presenza di seri indizi di reato che determinino l'insorgere dell'obbligo di presentazione della denuncia penale, quand'anche questa venga proposta oltre i termini di decadenza o successivamente archiviata, i termini per l'accertamento sono raddoppiati;

- sugli atti impositivi notificati alla data del 2 settembre 2015, come quello per cui è causa, non incidono le modifiche apportate dapprima dai commi 1 e 2 dell' art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015 - che hanno inserito nell' art. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 e nell' art. 57 , comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 un periodo finale del seguente identico tenore: "Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti" - e poi dai commi 130 e 131 dell' art. 1 della L. n. 208 del 2015 , che hanno comportato il venir meno della disciplina sul raddoppio dei termini;

- a una siffatta conclusione si perviene considerando che la disposizione transitoria contenuta nell' art. 2 , comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015 fa espressamente salvi, fra l'altro, gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla predetta data del 2 settembre 2015, mentre l' art. 1 , comma 132, della L. n. 208 del 2015 stabilisce che le modifiche recate dai commi 130 e 131 si applicano esclusivamente agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi (cfr. Cass. n. 992-2024, Cass. n. 33793-2019, Cass. n. 11620-2018, Cass. n. 26037-2016);

- in sintesi: (a)il regime transitorio di cui all' art. 2 , comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015 , in vigore dal 2 settembre 2015, non è stato abrogato da quello successivamente introdotto dall' art. 1 , comma 132, della L. n. 208 del 2015 , in vigore dal 1 gennaio 2016; (b)il primo regime transitorio stabilisce che le disposizioni contenute nell' art. 2 , commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 128 del 2015 non si applicano agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie, agli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria e agli inviti a comparire di cui all' art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997 notificati alla data del 2 settembre 2015, nè ai processi verbali di constatazione ex art. 24 della L. n. 4 del 1929 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la medesima data,

sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015; (c) la L. n. 208 del 2015 detta per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 una specifica normativa transitoria concernente le sole ipotesi cui non sia applicabile il precedente regime transitorio fissato dal D.Lgs. n. 128 del 2015 (cfr. Cass. n. 13409-2024, Cass. n. 9719-2023, Cass. n. 26037-2016).

11.4 È stato pure puntualizzato che i termini prolungati sono anch'essi stabiliti direttamente dalla legge e non integrano, quindi, ipotesi di proroga o "riapertura" di termini già scaduti, nè di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "ordinari" e quelli "raddoppiati" attengono a fattispecie "ab origine" diverse, non interferenti fra loro e disciplinate in modo autonomo e distinto (cfr. Cass. n. 12995-2022, Cass. n. 5501-2022, Cass. n. 28192-2018, Cass. n. 23628-2017).

11.5 Al surriferito orientamento giurisprudenziale di legittimità si è rettamente conformato il collegio regionale, onde deve escludersi la ravvisabilità del dedotto "error in iudicando".

11.6 Quanto, poi, all'assunto del ricorrente secondo cui, in caso di redditi soggetti a tassazione separata, andrebbe esclusa la stessa astratta configurabilità del reato di dichiarazione infedele, a dimostrazione della sua infondatezza è sufficiente osservare che, a norma dell' art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 , l'elemento oggettivo dell'illecito penale in parola consiste nell'indicazione, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente, l'imposta evasa e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superino una determinata soglia di punibilità.

Ai fini dell'integrazione della fattispecie incriminatrice non assume rilievo escludente la circostanza che gli elementi attivi non dichiarati siano costituiti da redditi sottoposti a tassazione separata ai sensi dell' art. 17 del D.P.R. n. 917 del 1986 ; tanto più che, in base a quanto stabilito dalla norma summenzionata, il contribuente ha facoltà di non avvalersi di tale tipo di tassazione in alcune ipotesi ivi previste, facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi, mentre in altre l'Amministrazione è in ogni caso tenuta ad applicare la tassazione ordinaria, in luogo di quella separata, se ciò risulta più favorevole per il contribuente.

11.7 Giova, inoltre, aggiungere che l'obbligo di denuncia sorge quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi oggettivi di uno dei reati contemplati dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , restando riservato all'autorità giudiziaria penale l'accertamento dell'antigiuridicità della condotta e della sussistenza del dolo o di cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali (cfr. Cass. n. 20368-2017, Cass. n. 26965-2020, Cass. n. 18031-2021, Cass. n. 999-2022).

11.8 Al lume di ciò, si appalesano inconferenti anche le deduzioni svolte in ricorso in ordine all'asserita mancanza in capo all'A.A. dell'elemento soggettivo del dolo.

11.9 Ugualmente priva di pregio è la tesi del contribuente secondo la quale, poiché il reato "sarebbe stato commesso, in ipotesi, nell'istante di presentazione del Modello Unico 2009 (i.e. il

25 settembre 2009)..., il Termine Decadenziale Esteso sarebbe stato applicabile al solo anno 2009, e non anche all'anno 2008".

11.10 L' art. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , nella formulazione che qui viene in rilievo, dispone, infatti, che, in caso di violazione comportante obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , i termini per l'accertamento sono raddoppiati "relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

11.11 Dal chiaro tenore letterale della norma si evince, dunque, che, ai fini della disciplina sul raddoppio dei termini, deve farsi riferimento non già al tempo in cui il reato tributario sarebbe stato consumato, bensì al periodo d'imposta (nel nostro caso, l'anno 2008) al quale si riferisce la commessa violazione (cfr., sull'argomento, Cass. n. 37366-2021, ove è stato osservato che, "se così non fosse, la norma in oggetto non avrebbe puramente istituito un incremento (raddoppio) dei termini di decadenza per l'accertamento relativo a quel determinato periodo di imposta, ma ne avrebbe comportato lo spostamento dell'accertamento in relazione a un successivo periodo di imposta (quello della dichiarazione), il che appare estraneo alla lettera e alla funzione della disposizione normativa, oltre che alla natura della dichiarazione dei redditi").

12. Riprendendo la disamina delle censure nell'ordine seguito dal ricorrente, va ora scrutinato il primo motivo, il quale può essere trattato insieme al settimo per la sostanziale identità della questione con essi veicolata.

12.1 I due motivi sono infondati.

12.2 A sèguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del cd. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi - che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c., norma che nel processo tributario trova il suo corrispondente nell' art. 36 , comma 2, n. 4), del D.Lgs. n. 546 del 1992 - di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di motivazione "perplessa od incomprensibile" o "apparente", esclusa qualunque rilevanza del suo semplice difetto di "sufficienza".

Per produrre il descritto effetto invalidante l'anomalia motivazionale deve emergere dal testo della sentenza medesima, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598-2023, Cass. n. 20329-2023, Cass. n. 3799-2023, Cass. Sez. Un. n. 37406-2022, Cass. Sez. Un. n. 32000-2022, Cass. n. 8699-2022, Cass. n. 7090-2022, Cass. n. 24395-2020, Cass. Sez. Un. n. 23746-2020, Cass. n. 12241-2020, Cass. Sez. Un. n. 17564-2019, Cass. Sez. Un. 19881-2014, Cass. Sez. Un. 8053-2014).

12.3 Ciò posto, deve escludersi che la motivazione della qui impugnata pronuncia sia affetta da palese illogicità o irriducibile contraddittorietà.

12.4 Invero, la decisione assunta dalla CTR si basa sui seguenti fondamentali argomenti:

(a) la somma recuperata a tassazione "ha natura di indennità di recesso e come tale rientra nella previsione di cui all' art. 17 , comma 1, lettera l, TUIR , poiché tra la data di costituzione dell'associazione e quella di comunicazione del recesso è trascorso un periodo di tempo superiore ai cinque anni";

(b) "nessuna prova il contribuente ha portato a sostegno della sua tesi, secondo la quale la somma percepita rappresentava la restituzione di quanto conferito all'atto dell'ingresso in associazione"; anzi, "dalla lettura dell'accordo di recesso emerge... un elemento che contrasta tale tesi, laddove alla lettera c) si fa riferimento alla circostanza che l'avv.to A.A., con riferimento alle quote dell'Associazione dallo stesso cedute, deve ricevere un saldo positivo pari ad Euro 10.167.07, costituente il saldo ancora dovuto per ultimare la restituzione della quota di ingresso".

12.5 Da quanto precede si evince che la motivazione della sentenza è perfettamente intelligibile e non presenta profili di palese illogicità.

12.6 Né a determinare la sua irriducibile contraddittorietà può reputarsi sufficiente la circostanza che il collegio regionale abbia indicato come "ulteriore elemento di conferma" della correttezza della soluzione da esso accolta la sentenza n. 17045-2017, resa nell'ambito del giudizio relativo all'avviso di accertamento emesso nei confronti dello Studio Legale Associato "B.B., C.C., D.D. E Partners", la quale aveva ritenuto condivisibile "l'impostazione dell'Ufficio secondo cui la somma corrisposta forfettariamente all'Avv. A.A. costituiva una distribuzione anticipata degli utili spettanti al socio uscente".

12.7 Come, infatti, chiaramente si ricava dall'uso della locuzione "ulteriore elemento di conferma", la surriportata affermazione non assume rilievo decisivo nell'ambito del complessivo contesto motivazionale, ma rappresenta soltanto un mero argomento rafforzativo del convincimento espresso dal giudice a quo, la cui eventuale inesattezza o incongruenza non impedisce di cogliere l'effettiva "ratio decidendi" nel rilievo che la somma ripresa a tassazione dall'Ufficio era stata erogata a titolo di "indennità di recesso" e doveva essere considerata di natura interamente reddituale, in ragione della non individuabilità di una componente patrimoniale costituita dalla restituzione del conferimento iniziale asseritamente effettuato dall'A.A. all'atto del suo ingresso nell'associazione professionale.

12.8 D'altro canto, eventuali carenze nell'individuazione della precisa categoria reddituale alla quale ricondurre detta somma potrebbero al più determinare l'insufficienza della motivazione, vizio non denunciabile in cassazione in forza all'attuale testo dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c.

13. Il secondo, il sesto e il decimo motivo possono essere esaminati insieme, in quanto accomunati dalla denuncia di violazione delle medesime norme di legge.

13.1 Essi sono infondati.

13.2 Deve anzitutto rilevarsi che la CTR ha provveduto sull'appello incidentale proposto dal contribuente, rigettandolo in toto, come inequivocabilmente si evince dal dispositivo finale della sentenza.

13.3 Fermo quanto precede, va tenuto presente che, 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).

13.4 Alla stregua del suenunciato principio di diritto, al quale va data ulteriore continuità, non può ritenersi che la formale mancanza di una puntuale disamina dei singoli motivi di impugnazione articolati dall'A.A. integri il vizio di cui all' art. 112 c.p.c., poichè la pronuncia reiettiva assunta dal collegio di seconde cure necessariamente presuppone l'implicito accertamento dell'infondatezza di tutte le lagnanze mosse dall'appellante, ivi compresa quella relativa al preteso difetto di motivazione dell'atto impositivo.

Né in questa sede è stata lamentata la mancanza o apparenza della motivazione sorreggente "in parte qua" il "dictum" del giudice d'appello.

13.5 Riguardo, poi, alle questioni trattate nella parte finale del decimo mezzo - esposte supra nei sottoparagrafi 10.2 e 10.3 -, non risulta che esse siano state specificamente prospettate dal contribuente nei pregressi gradi di merito, tanto non emergendo dalla ricostruzione della vicenda processuale contenuta nel ricorso (in cui genericamente si accenna al fatto che con uno degli originari motivi di impugnazione dell'avviso di accertamento, successivamente reiterato in appello, erano stati contestati "sia la quantificazione delle sanzioni che il calcolo degli interessi": pag. 18, paragrafo 3, lettera f); pag. 32, paragrafo 9, lettera b)).

13.6 Le anzidette questioni non possono, pertanto, essere esaminate nell'odierna fase di cassazione, attesa la loro novità (cfr., sull'argomento, Cass. n. 1616-2024: "In tema di ricorso per cassazione, qualora siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di autosufficienza, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto, giacché i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum del giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazione nuovi, non trattati nella fase di merito né rilevabili di ufficio";

nello stesso senso, ex multis, Cass. n. 10394-2023, Cass. n. 22254-2022, Cass. n. 26147-2021).

14. Il terzo motivo è anch'esso privo di fondamento.

14.1 Per costante giurisprudenza di legittimità, la notificazione è una mera condizione integrativa di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, sicché la sua inesistenza o nullità è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo e il contribuente ne sia venuto a conoscenza entro il termine decadenziale fissato all'Amministrazione Finanziaria per l'esercizio del potere impositivo (cfr. Cass. n. 2928-2024, Cass. n. 18949-2023, Cass. n. 27671-2019, Cass. n. 21071-2018).

14.2 Nella fattispecie controversa lo stesso A.A. riconosce di aver acquisito piena cognizione dell'avviso di accertamento fin dal 26 febbraio 2015 (pag. 12 del ricorso, righe 7-14), e quindi ben prima della scadenza del termine di cui all' art. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 - da ritenersi applicabile "ab origine", alla luce delle considerazioni che precedono -, il quale spirava il 31 dicembre 2017.

14.3 Di qui il rigetto della sollevata lagnanza.

15. Il quarto mezzo è parimenti infondato.

15.1 Come chiarito da questa Corte in una recente pronuncia (cfr. Cass. n. 12626-2024), "l'istituto della sanatoria dei vizi della notificazione in conseguenza del raggiungimento dello scopo riceve applicazione generalizzata anche nella materia tributaria, pertanto con riferimento alla notificazione dell'avviso di accertamento, atto impositivo, della cartella di pagamento, atto esattivo, ed anche dell'avviso di accertamento esecutivo, cd. atto impositivo".

15.2 A tale condiviso precedente il Collegio intende dare sèguito, sicchè la doglianza in scrutinio è inevitabilmente destinata alla reiezione.

16. L'ottavo motivo è in parte infondato, in parte inammissibile.

16.1 Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, l'Agenzia delle Entrate non ha operato in appello un'inammissibile modifica della "causa petendi" dell'avanzata pretesa tributaria, e cioè delle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento dell'effettuata rettifica del reddito imponibile dichiarato dal contribuente in relazione all'anno 2008, ma si è semplicemente limitata a prospettare, a sostegno dell'esperito gravame, un'interpretazione dell'accordo del 21 dicembre 2007 tesa a far emergere l'infondatezza dell'assunto difensivo del contribuente, accolto dai giudici di prime cure, secondo cui l'indennità di recesso prevista da quell'accordo comprendeva una preponderante componente patrimoniale costituita dalla restituzione del conferimento da lui effettuato all'atto del suo ingresso nello Studio Legale Associato "B.B., C.C., D.D. E Partners".

16.2 Nessuna violazione dell' art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è pertanto riscontrabile nella presente fattispecie.

16.3 Il secondo profilo di lagnanza non può, invece, trovare ingresso, sostanziandosi nella semplice proposta di una lettura della richiamata convenzione del 21 dicembre 2007 diversa e alternativa rispetto a quella offerta dalla CTR.

16.4 Sovviene, in proposito, il consolidato indirizzo giurisprudenziale di questo Supremo Collegio in base al quale, 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).

17. Il nono mezzo è infondato.

17.1 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.

17.2 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).

17.3 Alla stregua dei ricordati principi di diritto, deve ritenersi che l'impugnazione proposta dall'Agenzia delle Entrate, con la quale era stata ribadita la piena legittimità dell'avviso di accertamento, avesse impedito la formazione del giudicato interno sulle enunciazioni svolte in argomento dalla Commissione di primo grado.

17.4 Del resto, nel processo tributario, ai fini dell'assolvimento dell'onere di impugnazione specifica imposto dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , norma speciale rispetto all' art. 342 c.p.c., è sufficiente la riproposizione, a supporto dell'appello, delle ragioni inizialmente addotte a fondamento dell'impugnazione dell'atto impositivo ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento, in contrapposizione alle argomentazioni spese dal giudice di primo grado, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza, e comunque ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, siano ricavabili in termini inequivoci, seppure per implicito, le ragioni di censura (cfr. Cass. n. 16516-2024, Cass. n. 10673-2022, Cass. n. 17758-2019, Cass. n. 24641-2018).

18. In definitiva, il ricorso è del tutto privo di fondamento e va, pertanto, respinto, sulle conformi conclusioni del Pubblico Ministero.

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

20. 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 8.000 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