

Cassazione Civile Sez. 5 Sentenza Num. 16035 Anno 2015
Presidente: PICCININI CARLO
Relatore: CIRILLO ETTORE
Data Pubblicazione: 29/07/2015

RITENUTO IN FATTO

1. Con avviso di accertamento notificato il 7 maggio 2008, per l'anno d'imposta 2004, l'Agenzia delle entrate effettuava due riprese fiscali a carico dell'avv. P.E.: a) recuperava a tassazione Euro 205.0543,24. quale importo sostitutivo di reddito da lavoro autonomo non dichiarato ma derivante dai rapporti professionali con la S.a.s. Ascomcredit; b) recuperava, inoltre, Euro 590,00 per costi autostradali non documentati ed Euro 31.355,00 per spese comuni dello studio legale, non ripartite tra i colleghi di studio ma dedotte integralmente dal contribuente.

2. Questo, nell'impugnare l'atto impositivo, osservava che il recupero a tassazione di Euro 205.0543,24 era illegittimo in quanto non si trattava di provento derivante da rapporto di lavoro autonomo ma d'indennità, in gran parte di natura risarcitoria, corrisposta dalla banca terza pignorata per l'illecita distrazione delle somme esistenti sul conto corrente bancario di Ascomcredit, il cui saldo era stato pignorato in forza di lodo arbitrale che aveva determinato in Euro 1.500.000,00 (oltre a IVA e CAP) le competenze legali spettanti all'avv. P.E. per l'assistenza difensiva prestata dal professionista agli associati di Ascomcredit. Aggiungeva che, in ogni caso, la somma in questione costituiva solo rimborso delle spese vive sostenute nell'attività difensiva e non compenso per l'opera svolta. In merito alla seconda ripresa, il contribuente nulla osservava circa le spese autostradali disconosciute, mentre contestava il rilievo sui costi comuni dello studio legale atteso che non si trattava di attività associata.

Infine, contestava anche l'applicazione di sanzioni.

3. La commissione tributaria provinciale di Savona riduceva a Euro 153.775,68 la pretesa erariale e confermava nel resto l'atto impositivo. Tale decisione era parzialmente riformata dalla commissione tributaria regionale della Liguria (sent. 55-2013-13), che rigettava l'appello principale del contribuente e accoglieva il gravame incidentale del fisco. Il giudice di secondo grado riteneva che, per un verso, il lodo a pag. 12 e 13 aveva accertato che le spese erano già state rimborsate all'avv. P.E., il quale aveva promosso l'arbitrato verso Ascomcredit, per vedersi riconosciuti, invece, i compensi professionali; per un altro, osservava che le pretese spese vive non erano deducibili nell'anno d'imposta 2004 trattandosi di costi sostenuti in precedenza. Quanto al resto, osservava che l'avv. P.E. era tenuto al riaddebito delle spese comuni da lui sostenute per lo studio legale utilizzato anche da altri professionisti, il che avrebbe dovuto essere realizzato con riclassificazione in diminuzione, ai fini reddituali, dei costi sostenuti dal contribuente intestatario dello studio e delle utenze.

3. Per la cassazione di tale decisione l'avv. P.E. ha proposto ricorso affidato a sei motivi, ai quali l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso; il contribuente replica con memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il primo motivo non è fondato. Il ricorrente - denunciando violazione dell' art. 6, comma 6, TUIR e omesso esame di fatto decisivo - censura la sentenza d'appello laddove trascura che la somma erogata dalla banca, quale terzo pignorato, non sia tassabile, non costituendo reddito di lavoro autonomo ma solo ristoro del danno subito dal creditore precedente, per l'illecita distrazione delle somme depositate sul conto bancario intestato a S.a.s. Ascomcredit.

4.1. Senonchè, nel pignoramento di crediti del debitore verso terzi, il vincolo d'indisponibilità si produce, ai sensi dell'art. 546 cod. proc. civ. , con la notificazione dell'atto di pignoramento. Tale vincolo genera la non opponibilità, rispetto al creditore pignorante, di qualsiasi fatto sopravvenuto a detta notificazione, che determini l'estinzione totale o parziale del credito.

L'esecuzione deve, perciò, proseguire procedendosi all'assegnazione della somma oggetto del credito, con la conseguenza che il terzo pignorato deve effettuare il pagamento all'assegnatario. (Sez. L, Sentenza n. 12602 del 29/05/2007, Rv. 597212).

4.2. Nella specie la banca, che ha ricostituito il saldo attivo di c/c e bonificato da tale c/c tale saldo all'avv. P.E., non ha fatto altro che adempiere agli obblighi derivanti dal pignoramento del saldo medesimo. Dunque, il relativo importo ha mantenuto la natura di provento derivato all'avv. P.E. dal rapporto professionale con la debitrice Ascomcredit. E' appena il caso di ricordare, in proposito, la distinzione concettuale tra provento sostitutivo e provento risarcitorio, l'uno essendo emolumento attribuito in funzione surrogatoria di redditi, l'altra essendo somma erogata per il ristoro di una perdita di redditi. Nel provento sostitutivo il reddito è già maturato ma è successivamente incassato e quindi tassato; nel provento risarcitorio ha, poi, rilevanza reddituale unicamente l'erogazione a titolo di lucro cessante quale reintegrazione di redditi perduti (Cass. 11186/2004, 9111/2002). Pertanto, nel caso in esame, non v'è dubbio che l'erogazione compiuta dalla banca, quale terzo pignorato, mai potesse essere qualificata come danno emergente.

5. Con gli altri tre motivi variamente declinati sub specie di ripetute violazioni di norme di diritto (artt. 6, 63, 54 TUIR e art. 1193 cod. civ.) il ricorrente censura la sentenza d'appello/laddove trascura che il saldo attivo del c/c (prima pignorato in danno di Ascomcredit e poi) erogato dalla banca al contribuente non coprisse neppure le spese vive non tassabili e anticipate per l'attività difensiva espletata in favore dei soggetti associati ad Ascomcredit (Euro 264.850,00). Rileva, inoltre, che quanto meno andavano sottratte alla tassazione le spese anche arbitrali liquidate nel lodo che ha definito i rapporti professionali con Ascomcredit (Euro 45.000,00). I motivi difettano di autosufficienza.

5.1. Manca nel ricorso la trascrizione dei passi salienti degli atti processuali e dei documenti di prova dai quali poter desumere i ridetti importi (di Euro 264.850,00 ed Euro 45.000,00), nè v'è indicazione alcuna per il loro reperimento nell'incarto processuale di merito. Sicchè, non avendo il giudice di legittimità autonomo accesso agli atti del giudizio e mancando il necessario flashback processuale da parte del ricorrente, questa Corte non è messa nella condizione di verificare la correttezza logica e giuridica dell'assunto difensivo neppure sotto il profilo delle spese esenti atteso che, in tesi generale, sono da escludere dal computo dell'imponibile unicamente le somme dovute all'esercente arti e professioni a titolo di rimborso spese da questi anticipate per conto del cliente, a condizione che non costituiscano spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo e a condizione

che siano debitamente ed analiticamente documentate (v. art. 15, comma 3, d.p.r. 633/1973,; conf. Circolare n. 1/RT/ 50550 del 15/12/1973).

5.2. Di contro, con adeguata autosufficienza, il fisco allega, in controricorso (pag. 7-8) e sulla scorta del contenuto del lodo arbitrale (pag. 12-13) definitivo delle pendenze con Ascomcredit, che l'avv. P.E. ha già incassato maggior somma (Euro 388.649,10) in conto di spese distratte.

6. Con il quinto motivo, denunciando violazione dell' art. 54 TUIR, il ricorrente censura la sentenza d'appello laddove conferma il disconoscimento dei costi di studio legale, perché interamente dedotti dal contribuente e non ripartiti tra gli altri professionisti ivi operanti. Infatti, ritiene che, trattandosi di "giovani collaboratori tirocinanti", legittimamente "i costi indicati erano integralmente e perfettamente deducibili in quanto interamente da lui sostenuti perché relativi al suo studio legale" (ric. pag. 22). In alternativa, "ripartendo i costi totali dello studio in ragione dei compensi percepiti nell'anno di esercizio", secondo l'avv. P. E. la quota dei costi a lui imputabili era "pari al 66,65% del totale e dunque a Euro 10.443,00" (ric. pag. 23). Il motivo non è fondato.

6.1. Nei documenti di prassi si afferma: a) "Il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata ad IVA. Ai fini reddituali, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza". (2.3 della Circolare del 18/06/2001 n. 58 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso), b) "Il reddito di lavoro autonomo è determinato dalla differenza tra i compensi percepiti e le spese sostenute. Ai fini reddituali le somme incassate per il riaddebito dei costi ad altri professionisti per l'uso comune degli uffici non costituisce reddito di lavoro autonomo e quindi non rileva quale componente positivo di reddito. E' corretto ritenere che il costo sostenuto può essere dedotto dal professionista solo parzialmente, vale a dire per la parte riferibile alla attività da lui svolta e non anche per la parte riaddebitata o da riaddebitare ad altri. Infatti la parte di costo riaddebitata o da riaddebitare non è inerente alla attività da questi svolta e quindi non assume rilevanza reddituale quale componente negativo. Nella imputazione delle componenti reddituali al periodo d'imposta il reddito di lavoro autonomo segue il criterio di cassa, principio che può essere derogato solo nelle ipotesi previste. Pertanto il costo rimborsato al professionista dal collega per l'uso comune del locale di esercizio dell'attività nel periodo d'imposta successivo non può considerarsi rilevante ai fini reddituali per il professionista che lo riceve. Detto componente sarà invece rilevante per il professionista (collega), nel periodo d'imposta in cui effettivamente lo corrisponde per l'uso dei locali". (3.4 della Circolare del 23/06/2010 n. 38 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa).

6.2. I documenti di prassi, così come più recentemente chiariti, prospettano una tesi ampiamente condivisibile. Infatti, i rimborsi astrattamente spettanti non costituiscono per l'intestatario dello studio professionale, condiviso con altri colleghi, componenti positivi di reddito bensì minori costi di gestione. Tale impostazione, dunque, fa sì che si debba realizzare una esposizione sostanziale delle spese effettivamente sostenute se e in quanto inerenti all'attività di lavoro autonomo realmente svolta da ciascuno, altrimenti risolvendosi l'imputazione integrale dei costi a uno solo dei professionisti condividenti in una sorte di liberalità indiretta, pacificamente non deducibile. Sennonchè, in subordine, nel ricorso si sostiene che al più i costi vanno imputati in proporzione ai proventi di ciascun

professionista e, dunque, imputati nella misura del 66,65% all'avv. P.E., il quale, in difetto di specificità e autosufficienza, non spiega, però, sulla scorta di quali dati, se e dove esposti, si possa giungere all'invocata percentuale. Ne deriva che, mancando la concreta allegazione dell'apporto di ogni singolo avvocato dello studio, la ripartizione delle spese in ragione dei professionisti ivi presenti non è censurabile in punto di diritto.

7. Con sesto motivo il ricorrente censura la sentenza d'appello laddove omette di pronunciare sulla richiesta di non applicazione delle sanzioni, ma il rilievo è inammissibile.

7.1. E', infatti, assolutamente pacifico che le esimenti in materia di sanzioni amministrative siano soggette all'ordinario principio della domanda e a quello della preclusione di domande nuove, non essendo dette esimenti rilevabili d'ufficio (Sez. 5, Sentenza n. 1570 del 28/01/2015, Rv. 634346; conf. n. 22890 del 2006, n. 23633 del 2008, n. 14987 del 2009). Ne deriva che è onere del ricorrente quello della indicazione specifica dei motivi di impugnazione, imposto a pena di inammissibilità *dall'art. 366*, n. 4, cod. proc. civ. anche in caso di errore "in procedendo". Esso non può essere assolto con il generico rinvio ad atti del giudizio di appello, senza la esplicazione del loro contenuto, dovendo il ricorso medesimo contenere, in sè, tutti gli elementi che diano al giudice di legittimità la possibilità di provvedere al diretto controllo della decisività dei punti controversi (Sez. 5, Sentenza n. 11984 del 31/05/2011, Rv. 618230).

7.2. Nella parte narrativa delle sentenza d'appello si legge che il contribuente ha impugnato l'atto impositivo "domandando, inoltre, l'annullamento delle sanzioni". Nel ricorso per cassazione si legge che "in sede di appello... il ricorrente ha chiesto... quanto meno l'annullamento... delle sanzioni". Nel controricorso si legge "che il contribuente in appello, alla pagina 16 delle conclusioni, si era limitato a chiedere in subordine di non applicare le sanzioni senza motivare la propria richiesta".

7.3. Tanto premesso si osserva che è preliminare valutare l'ammissibilità del motivo in relazione ai termini in cui è stato esposto, con la conseguenza che, solo quando sia stata accertata la sussistenza di tale ammissibilità si può valutare la fondatezza del motivo medesimo e, dunque, esclusivamente nell'ambito di quest'ultima valutazione, la Corte può poi procedere direttamente all'esame ed all'interpretazione degli atti processuali. (Sez. 5, Sentenza n. 12664 del 20/07/2012, Rv. 623401). In applicazione di questo principio, il ricorrente ha l'onere di trascrivere il contenuto del motivo di appello nella misura necessaria ad evidenziarne la specificità, la portata e la correlazione con la domanda introduttiva, e non può rinviare implicitamente agli atti. Si aggiunga che, in base a quanto riportato in controricorso, il gravame non contiene alcuna indicazione circa le ragioni giustificative della non applicabilità delle sanzioni e che s'ignora persino se tali ragioni siano indicate nell'atto introduttivo, atteso il tenore dalla parte narrativa della sentenza d'appello.

8. Una volta rigettato il ricorso, le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; ad esse si aggiungono anche le conseguenze previste dal comma 1-bis e dal comma 1-quater dell'art. 13 d.p.r. 115/2002

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alle spese del giudizio di legittimità liquidate in euro 7290 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.p.r. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il

versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.