

"Omissis"

L'Avv. B.B. impugna la sentenza resa dalla CTR dell'Emilia Romagna pubblicata il 27 giugno 2007 che aveva rigettato l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza resa dalla CTP di Modena che aveva confermato l'avviso di accertamento concernente la ripresa a tassazione di maggiori imposte a titolo IVA, IRPEF e IRAP per l'anno 2001, escludendo la rilevanza, fra i costi indicati dal professionista, dei canoni di locazioni - comprensivi di IVA- relativi al quinquennio versati in unica soluzione ed anticipatamente alla società A. per il godimento di un immobile adibito a sede dello studio del professionista.

La sentenza impugnata, nel condividere l'assunto difensivo dell'Agenzia delle Entrate - la quale aveva così dedotto:

"...L'ufficio ribadisce che la spesa sostenuta dal contribuente per pagare anticipatamente nell'anno 2001 il canone di locazione dell'ufficio per il periodo di cinque anni, dall'1.9.2002 al 31.8.2007 - per un importo di Euro 150.000,00-, prima ancora della scadenza del contratto di locazione che prevedeva, invece, un pagamento di canone trimestrale, non potrebbe essere ritenuta inerente e congrua, con riguardo all'attinenza della spesa all'esercizio della professione. Infatti, non sussisterebbe una connessione funzionale fra i costi e la produzione dei compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo. Fa rilevare altresì parte appellata la sproporzione del costo rispetto al presumibile andamento futuro dell'attività del professionista, in considerazione del fatto che lo stesso è in pensione fin dall'anno 1993; nonché evidenza che nell'anno 2001 il contribuente aveva conseguito ricavi elevati, notevolmente ridimensionati ai fini fiscali, dalla ritenuta per l'anticipazione dei canoni di locazione"- aveva confermato sul punto a decisione di primo grado, aggiungendo che "...In particolare, il Collegio, rileva che il pagamento anticipato ha consentito al professionista di abbattere, indebitamente ed artificiosamente, i redditi, dell'anno 2001, a nulla rilevando le vicende fiscali degli anni successivi".

Ha proposto ricorso per Cassazione affidato ad unico motivo l'Avv. B., al quale ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo proposto l'Avv. B. ha dedotto violazione e falsa applicazione dell'art. 50 TUIR nella versione ratione temporis vigente. Secondo il ricorrente, l'attività di libero professionista dal medesimo svolta impone di fare applicazione, ai fini della determinazione del reddito, del criterio di cassa stabilito dall'art. 50 TUIR. Aggiunge che il giudice di appello, rifacendosi, per relationem alle motivazioni espresse dalla CTP, aveva condiviso affermazioni abnormi e contrarie alla disposizione di legge indicata.

Affermando, infatti, che il criterio di cassa nel processo di imputazione dei costi doveva considerare il nesso temporale fra conseguimento del ricavo e imputazione del costo, il giudicante aveva ommesso di considerare che rispetto ai canoni di locazione il legislatore non aveva introdotto alcuna forma di deroga al criterio di cassa suindicato, applicabile sia per le poste attive che per quelle passive e, dunque, anche in caso di pagamento in via anticipata per successivi periodi d'imposta, comunque deducibile nello stesso periodo in cui la spesa è stata sostenuta. Aggiungeva, d'altra parte, che vi era perfetta corrispondenza fra le imposte pagate dal ricorrente sugli acconti per prestazioni che lo stesso

avrebbe espletato negli anni posteriori ed il costo dei canoni di locazione che puro si riferivano ai successivi periodi d'imposta.

Lamentava, ancora, che la sentenza impugnata, fondandosi sul criterio dell'inerenza temporale, aveva in realtà fatto applicazione, illegittima, del criterio di competenza, tralasciando pure di considerare l'assoluta buona fede dello stesso ricorrente, il quale non aveva imputato, negli anni successivi al 2001, i canoni di locazione relativi alle annate successive pagate in anticipo, come era ben noto all'Amministrazione finanziaria che non aveva dunque subito alcun pregiudizio, avendo anzi tratto da tale operazione un vantaggio. Specificava, infine, che l'anticipato pagamento dei canoni aveva pure evitato allo stesso contribuente i maggiori costi dipendenti dalla rivalutazione monetaria del canone.

L'Agenzia delle Entrate, nel controricorso, ha dedotto l'infondatezza della doglianza, richiamando il principio della necessaria certezza, inerenza e congruità delle spese deducibili, dal reddito che, nel caso di specie, non poteva dirsi rispettato proprio in ragione dell'anticipato pagamento del canone quinquennale che era andato a ridurre in maniera drastica il reddito dichiarato nell'anno di imposta 2001, pari a 831.069.000 di lire. Senza considerare che essendo l'immobile condotto in locazione di proprietà della società A. s.r.l., della quale il ricorrente era socio per metà con la moglie, non era nemmeno ipotizzabile, a giustificazione del contegno del contribuente, il timore di perdere la disponibilità dell'immobile.

In definitiva, secondo la controricorrente, l'operazione posta in essere dal contribuente aveva connotati di evidente antieconomicità, risultando priva di valida ragione logica ed anzi funzionale, stante la mancanza di contrapposizione di interessi economici tra locatore e conduttore - come pure emergeva dalla mancata modifica del canone per un periodo di 15 anni - ad ottenere un vantaggio per il professionista che aveva potuto ridurre il carico fiscale. Peraltro, la società locatrice doveva ritenersi costituita allo specifico scopo di consentire al professionista la deduzione indebita dei canoni di locazione contestati, proprio per la riferibilità del sodalizio allo stesso professionista ed alla di lui coniuge, stante poi l'assenza di ulteriori attività rispetto alla locazione di due immobili da parte della stessa società.

Ritiene la Corte che il motivo di ricorso, sintetizzato nell'apposito quesito di diritto. Se il criterio di cassa, secondo il quale si determina il reddito di un professionista, ai sensi del D.P.R. n. 911 del 1986, art. 50 (ora 54), sia valido per le poste attive e per quelle passive, salve le deroghe espressamente disposte, nel senso che fra le prime debbano rientrare tutti i compensi in denaro o in natura percepiti dal professionista nel periodo d'imposta in questione e fra le seconde tutte le spese sostenute da quest'ultimo nello stesso periodo d'imposta per l'esercizio della propria professione, compresa quella relativa ai canoni di locazione dell'immobile dallo stesso utilizzato, prescindendosi da ogni e qualsiasi riferimento temporale in ordine sia alle prestazioni per le quali sono percepiti i compensi, anche in via anticipata a tali prestazioni, sia in ordine alle spese sostenute, anche in via anticipata, per l'attività professionale dallo stesso esercitata" - è infondato.

E' infatti da ritenere che il giudice di appello non abbia fatto scorretta applicazione dell'art. 50 tuir all'epoca vigente.

Ed invero, occorre ricordare che il comma 1 dell'art. 50 del T.U.I.R. dispone che

"il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è 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".

Tale previsione non impedisce, secondo la giurisprudenza, all'ufficio accertatore di compiere una verifica incidente sull'inerenza dei costi all'attività svolta e, addirittura, sulla congruità dei costi medesimi. Tanto sembra derivare, per un verso, dalla rilevanza, anche in parte qua e malgrado l'assenza di un'espressa previsione di un principio analogo a quello - di portata generale- sancito dal comma 5 dell'art. 75 del T.U.I.R. a proposito del reddito d'impresa - secondo cui "la spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui al primo, secondo e terzo comma dell'art. 63" e, per altro verso, dalla circostanza che questa Corte non ha mancato più volte di sottolineare che "... rientra nella competenza degli Uffici accertare in concreto la sussistenza e la congruità dei costi dedotti, sulla base della documentazione fornita e di qualsiasi altro dato rilevante a tali fini", ritenendo "...insito nei poteri di accertamento dell'A.F. negare la deducibilità di parte di un costo, ove questo superi il limite al di là del quale non possa essere ritenuta la sua inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa"- Cass., Sez. trib., 1 agosto 2000, n. 10062 -.

Giova ancora rammentare che questa Corte, ha più volte ritenuto che poichè "l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anzichè ad un altro ben può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi - deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacchè il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività (v. Cass. 3809/07, 16198/01, 7912/00)" - cfr., da ultimo, Cass. Sez. 5, n. 3418 del "12/02/2010 e Cass. n. 6331 del 2008-.

Si tratta, a ben considerare, di un indirizzo espressivo di principi di carattere generale concernenti la determinazione dei redditi di qualsiasi contribuente esercente attività economica professionale, anche se non esercente attività commerciale, dovendosi all'uopo considerare che secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, nell'ambito del diritto della concorrenza, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico della detta entità e dai le sue modalità di finanziamento (cfr., ad es., Corte Giust. 23 aprile 1991, causa C-41/90, Hofner e Elser; Corte Giust. 11 dicembre 1997, causa C-55/96, Job Centre), e costituisce un'attività economica qualsiasi attività consistente nell'offrire beni o servizi su un mercato determinato, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento". (Corte Giust. 16 giugno 1987, causa 118/85, Commissione/Italia; 18 giugno 1998, causa C-

35/96, Commissione/Italia, in tema di spedizionieri doganali- .

Facendo applicazione dei superiori principi, il giudice di Lussemburgo ha ritenuto che, "gli avvocati offrono, dietro corrispettivo, servizi di assistenza legale consistenti nella predisposizione di pareri, di contratti o di altri atti, nonché nella rappresentanza e nella difesa in giudizio. Inoltre, essi assumono i rischi finanziari relativi all'esercizio di tali attività poiché, in caso di squilibrio tra le spese e le entrate, l'avvocato deve sopportare direttamente l'onere dei disavanzi." E si è concluso che gli avvocati "svolgono un'attività economica e, pertanto, costituiscono imprese ai sensi degli artt. 85, 86 e 90 del Trattato, senza che la natura complessa e tecnica dei servizi da loro forniti e la circostanza che l'esercizio della loro professione è regolamentato siano tali da modificare questa conclusione" (sentenza 19 febbraio 2002, causa C-309/99, Wouters)- V. anche, a proposito della inclusione della categoria degli avvocati nelle nozioni di impresa, Corte Giust. 19 febbraio 2002, n. C-35/99, Corte giust. 19 febbraio 2002 n. C-309/99, p.34, a proposito delle tariffe che fissavano i minimi ed i massimi degli onorari approvate dal provvedimento ministeriale:"... Sebbene, di per sé, l'art. 85 del Trattato riguardi esclusivamente la condotta delle imprese e non le disposizioni legislative o regolamentari emanate dagli Stati membri, ciò non toglie che tale articolo, in combinato disposto con l'art. 5 del Trattato, obbliga gli Stati membri a non adottare o mantenere in vigore provvedimenti, anche di natura legislativa o regolamentare, idonei a eliminare l'effetto utile delle regole di concorrenza applicabili alle imprese"-.

Orbene, proprio sulla base di tali argomentazioni, questa Corte ha esteso l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1 bis in tema di insegne di esercizio di attività commerciali e produzione di beni o servizi ICI che contraddistinguono la sede dell'impresa a quelle svolte dal libero professionista - cfr. Cass. n.16722 del 2010.

D'altra parte, tale esigenza trae origine dall'affermazione esplicita per cui "le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono inderogabili, sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario e, pertanto, il recupero a tassazione di ricavi nell'esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio:

ciò infatti finirebbe per lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile" - cfr. Cass. 15 novembre 2000 n. 14774-; idem, Cass.28 luglio 2006 n.17195;Cass. 24 settembre 2008 n.23987; Cass. n. 26665/2009; Cass. n. 3917/2011-.

D'altra parte, nessuna interpretazione della disciplina normativa in tema di imputazione delle voci reddituali (siano esse positive che negative) - da ritenere per quanto testè affermato vincolante sia per il contribuente che per l'erario - richiede e, quindi, legittima un qualche giudizio sull'esistenza o meno di un danno erariale, per modo che appare decisamente irrilevante l'eventuale (anche effettiva) insussistenza dello stesso nel caso concreto.

In questa prospettiva, il giudice di appello non sembra affatto avere offerto un'interpretazione dell'art. 50 ult. cit. distorta, semmai operando una valutazione degli elementi offerti, dall'ufficio finanziario che lo ha condotto a ritenere, coti valutazione incensurabile in sede di legittimità se logicamente immune da vizi- nemmeno qui fatta oggetto di censura-, la non ineranza all'anno di imposta

2001 dei costi relativi al quinquennio al quale si riferiva il contratto di locazione dell'immobile adibito all'esercizio dell'attività professionale proprio in relazione all'implausibilità di un'anticipazione del canone complessivo originariamente dovuto annualmente e poi fatto oggetto di una modifica negoziale intercorsa fra il conduttore e la società della quale il predetto è pacificamente titolare di quote unitamente ai di lui coniuge.

Non sembra, infatti, qui in discussione il principio per cui la regola generale di determinazione del reddito professionale, sia per i componenti negativi, sia per i componenti positivi di reddito, sia costituita dal principio di cassa, tanto polendosi evincere dalle espressioni "percezione dei compensi" e "sostenimento di spese", utilizzate dal legislatore nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 50, comma 1.

La ratio decidendi della decisione impugnata, infatti, si colloca su un versante diverso, appunto correlato alla circostanza che il professionista non può, a suo piacimento, imputare a titolo di costi dell'attività professionale oneri che appaiono incoerenti rispetto allo strumento negoziale utilizzato per avere a disposizione un bene strumentale all'esercizio professionale ed ipotetici rispetto all'esercizio dell'attività che andrà a svolgersi, in futuro.

Ammettendo il contrario si finirebbe col legittimare il professionista a condizionare a suo piacimento i risultati delle dichiarazioni dei redditi in relazione a scelte individuali che, pur in astratto ammissibili, devono comunque sottostare alle regole di inerenza anche temporale che l'Ufficio ha il compito di verificare.

D'altra parte, come si è detto, nessuna doglianza il ricorrente ha mosso rispetto all'iter motivazionale della sentenza impugnata, essendo l'Avv. B. partito dalla prospettiva, esplicitata nei quesito di diritto, che la censura riguardava la scorretta interpretazione dell'art. 50 ult. cit. senza inficiare la logicità dell'iter motivazionale nel quesito già sopra riportato, pur facendo riferimento, nel corso dell'esposizione della doglianza, al carattere asseritamente viziato dalla motivazione (v. pag. 18, 3 cpv.).

Ma proprio l'assenza di uno specifico quesito in ordine alla violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5 impedisce alla Corte di esprimere valutazioni in ordine a tale questione.

Alla stregua delle superiori considerazioni, il ricorso va rigettato.

Le spese del procedimento, da 1 i qui dare tenendo conto del D.M. 20 luglio 2012, n. 140, reso in attuazione del D.L. n. 1 del 2012, art. 9, comma 2, conv. in L. n. 27 del 2012 (v. Cass. S.U. n. 17406/2011) vanno poste a carico del ricorrente nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in favore dell'Agenzia delle Entrate in Euro 3713,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.