

## **La rottamazione dello studio associato non definisce la posizione del singolo professionista**

*Tributi - IRPEF, IRAP e IVA - Associazione professionale – Contenzioso Tributario - Accertamento - Abuso del diritto - Pagamento anticipato di servizi non ancora resi - Definizione agevolata ex Art. 6 d.l. n. 119/2018 - Professionista associato - Cessazione della materia del contendere*

### **CORTE DI CASSAZIONE** **Ordinanza n. 19781 del 12 luglio 2021**

sul ricorso iscritto al n. 24508/2016 R.G. proposto da:

ST. LE. R. & C. A. A.A., R. L., C. R., rappresentati e difesi dall'Avv. R. C., elettivamente domiciliati in ROMA PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE

- ricorrenti –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- resistente –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno, n. 2399/05/16, depositata il 15 marzo 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 maggio 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

#### **RILEVATO CHE**

L'associazione professionale ST.LE. R. & C. A.A. e gli associati R. L. E C. R. hanno separatamente impugnato tre avvisi di accertamento relativi al periodo di imposta dell'anno 2006, con i quali venivano disconosciuti costi indebitamente dedotti, in relazione sia a costi per servizi prestati dalla società A. SRL in favore dell'associazione professionale, sia a spese per alberghi e ristoranti ritenute non documentate, con recupero di IRPEF, IRAP e IVA, oltre sanzioni e accessori, nonché con rettifica del reddito di partecipazione dei soci.

Il costo sostenuto nei confronti di A. SRL e oggetto di ripresa atteneva, in particolare, a servizi da questa fatturati all'associazione professionale nel periodo di imposta dell'anno 2006 ma, per la parte accertata, relativa a servizi dei periodi successivi (1° gennaio 2007 - 28 febbraio 2008). I contribuenti hanno dedotto, in particolare, che le prestazioni erogate da A. SRL derivavano dalla esternalizzazione dei servizi attinenti all'attività di recupero crediti verso aziende del Servizio Sanitario Nazionale. La CTP di Salerno ha accolto i ricorsi riuniti e la CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, con sentenza in data 15 marzo 2016 ha accolto l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello che il costo per prestazioni erogate dalla società A., la quale non costituiva soggetto indipendente in quanto società partecipata da uno dei professionisti e dal proprio coniuge), non fosse congruo, attesa l'assenza di pattuizione di tempi e modalità di corresponsione del corrispettivo, nonché mancando alcuna clausola che collegasse il corrispettivo pattuito ai ricavi dell'associazione professionale, nonché - infine - attesa l'inesistenza di valide ragioni economiche per il pagamento anticipato di servizi non ancora resi. Ha, poi, ritenuto la CTR che tali circostanze avrebbero fatto anche ritenere che il contratto di servizi sottoscritto dall'associazione professionale contribuente con il fornitore avrebbe avuto come scopo esclusivo quello di ottenere un risparmio di imposta, per cui ha ritenuto giustificato il recupero anche sulla base del principio generale dell'abuso del diritto, rilevabile anche di ufficio, con conseguente inopponibilità all'Ufficio degli atti che abbiano il solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali, trattandosi di comportamento economicamente anomalo.

La CTR ha, infine, disconosciuto la deducibilità delle spese alberghiere e per ristorazione per assenza di documentazione.

Propongono ricorso per cassazione i contribuenti affidato a nove motivi;

resiste con controricorso l'Ufficio.

Con istanza in data 4 giugno 2019 l'associazione professionale ricorrente e il socio C. R. hanno chiesto la sospensione del giudizio dichiarando di avere aderito alla definizione agevolata di cui all'art. 6 d.l. 23 ottobre 2018, n. 119.

#### **CONSIDERATO CHE**

1.1 - Con il primo motivo si deduce violazione del principio dell'onere della prova in relazione all'art. 2697 cod. civ., nella parte in cui la sentenza ha affermato, al fine di escludere l'abuso del diritto, che incombe sul

contribuente l'onere di provare i presupposti di fatto dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese all'attività elusiva. Deduce parte ricorrente che l'onere della prova riguardo al disegno elusivo spetta all'Amministrazione finanziaria, per cui la CTR avrebbe così violato sotto tale profilo le regole di distribuzione dell'onere della prova.

1.2 - Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 10-bis I. 27 luglio 2000, n. 212, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il recupero delle imposte si giustifica in base all'abuso del diritto, quale principio generale antielusivo. Evidenzia parte ricorrente che la nozione dell'abuso del diritto costituirebbe nozione di carattere residuale, che presupporrebbe l'assenza di sostanza economica delle operazioni, nonché l'unico scopo di recare un vantaggio fiscale. Evidenzia parte ricorrente come, nel caso di specie, la dimensione organizzativa dell'associazione professionale contribuente giustificherebbe l'esternalizzazione di costi relativi ai servizi necessari per l'attività di recupero di crediti nei confronti delle Aziende del SSN. Evidenzia, inoltre, parte ricorrente come la mera anticipazione del costo non comporterebbe alcun risparmio di imposta, essendo l'aliquota dell'associazione assoggettata a quella più elevata.

1.3 - Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 54 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), nonché, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e all'art.111 Cost., contraddittorietà della motivazione. Deduce parte ricorrente che non occorrerebbe per i redditi di lavoro autonomo correlazione dei costi sostenuti con la produzione dei compensi dell'anno in cui è stato speso il costo. Evidenzia la rilevanza di tale principio in relazione al sostenimento del costo da parte dell'associazione contribuente per il periodo 10 gennaio 2007 - 28 febbraio 2008 sostenuto nell'anno oggetto di accertamento (2006), essendo il principio della competenza estraneo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, per il quale dovrebbe invero applicarsi il principio di cassa, con conseguente insanabile contraddittorietà della motivazione.

1.4 - Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame della documentazione finanziaria attestante il pagamento della fattura dei servizi resi da A. SRL, nonché l'omesso esame della relativa documentazione contabile.

1.5 - Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 127 TUIR e dell'art. 67 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per avere la CTR violato il principio della doppia imposizione. Deduce parte ricorrente che il recupero a tassazione dei costi sulla committente e la tassazione degli stessi sulla fornitrice A. SRL comporta duplicazione della tassazione, con conseguente diritto dell'associazione contribuente a vedersi riconosciuta l'imposta indebitamente corrisposta. La doglianza viene anche dedotta in relazione al fatto che l'Amministrazione finanziaria avrebbe contestato la sola anticipazione del pagamento, con conseguente diritto alla restituzione della maggiore imposta indebitamente corrisposta negli esercizi successivi.

1.6 - Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo, costituito dalla visura camerale della società A. SRL, evidenziandosi come da tale visura camerale si evincerebbe che la società fornitrice ha ad oggetto la fornitura di servizi accessori ad attività professionali e, quindi, sarebbe pienamente legittimata a stipulare con l'associazione professionale il contratto di appalto per cui è causa.

1.7 - Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., contraddittorietà della motivazione anche in relazione all'art. 111 Cost., per avere la CTR individuato l'attività elusiva dapprima nella mancanza di valide ragioni economiche dell'anticipazione del pagamento dei servizi non ancora resi e, successivamente, nella mancata dimostrazione dell'effettivo vantaggio economico derivante dalla esternalizzazione del recupero crediti nei confronti del SSN.

1.8 - Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatto decisivo consistente nell'omesso esame di fatture e altri documenti fiscalmente rilevanti comprovanti il sostenimento di spese per alberghi e ristoranti. Deduce parte ricorrente di avere esibito sia in fase amministrativa, sia in fase contenziosa documentazione che dimostrerebbe l'effettivo sostenimento di tali spese.

1.9 - Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per omessa motivazione in relazione alla ineducibilità delle spese per alberghi e ristoranti.

2 - Deve preliminarmente darsi atto dell'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere tra i ricorrenti ST. LE. R. & C. A. A., R. C. e il controricorrente. I suddetti ricorrenti - dopo avere proposto la menzionata istanza di sospensione del processo ex art. 6, comma 10, d.l. n. 119/2018 - hanno depositato istanza di rinuncia al ricorso, notificata al controricorrente a mezzo PEC il 4 maggio 2021. Va, pertanto,

dichiarato estinto il processo per intervenuta definizione della pendenza tributaria, con spese a carico delle parti ex art. 46, terzo comma, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

2.1 - In relazione al presente giudizio è, nelle more, pervenuta istanza di fissazione di udienza del controricorrente, stante la natura parziale della definizione agevolata, con conseguente permanenza dell'interesse alla trattazione del ricorso in relazione alla posizione non definita del ricorrente R. L., il quale ha sottoscritto la rinuncia al ricorso nella sola qualità di legale rappresentante dell'associazione professionale. Il ricorso viene, pertanto, esaminato in relazione al ricorso proposto dal suddetto ricorrente R. L. in qualità di professionista associato, dovendosi applicare all'associazione professionale (di cui il R. è componente) il principio, operante in materia di società di persone, secondo il quale l'adesione a definizione agevolata di una società di persone non travolge anche l'accertamento nei confronti dei singoli soci (Cass., Sez. VI, 15 luglio 2020, n. 15076; Cass., Sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29503; Cass., Sez. V, 4 ottobre 2017, n. 23168; Cass., Sez. VI, 20 luglio 2016, n. 14858). Deve, difatti, ritenersi che in caso di N. 24508/16 R.G. 6 di 11 Est. F. D'Aquino conduzione collettiva di una attività di lavoro autonomo professionale, ove esercitata nelle forme dell'associazione professionale, ogni associato mantiene la propria soggettività giuridica ai fini dell'assoggettamento a imposizione fiscale (Cass., Sez. I, 24 maggio 2019, n. 14321), essendo il maggior reddito attribuito, per trasparenza, ai singoli associati, in termini analoghi rispetto a quanto avviene per le società di persone (o di fatto), per quanto sia l'associazione a restare gravata di tutti gli adempimenti formali e sostanziali per le prestazioni rese, anche a titolo personale, dai singoli associati (Cass., Sez. V, 22 gennaio 2021, n. 1290). 3 - Il settimo motivo, il quale riveste ruolo pregiudiziale rispetto ai primi sei, è infondato. Si premette che il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del minimo costituzionale richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi di violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940), che ricorre nel caso in cui la motivazione risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (Cass., VI, 25 settembre 2018, n. 22598). La sentenza impugnata, lungi dal seguire un unico e (asseritamente) contraddittorio percorso motivazionale, ha adottato un duplice, autonomo e compiuto percorso argomentativo. Il primo percorso argomentativo si incentra sulla non inerenza per manifesta antieconomicità dei costi esterni lizzati alla società A. SRL, sulla base del fatto che:

- non vi era alcuna ragione economica per il pagamento anticipato di servizi non ancora resi e che si sarebbero snodati lungo l'arco di due successivi periodi di imposta (dal 10 gennaio 2007 al 31 gennaio 2007 e dal 10 gennaio 2008 al 28 febbraio 2008);
- nel contratto di appalto con la società A. SRL, privo di registrazione, non vi era alcuna pattuizione relativa alle modalità e ai tempi del pagamento del corrispettivo;
- i servizi per i quali veniva corrisposto l'importo oggetto di recupero in sede di accertamento non erano indicati in fattura («spese per servizi futuri indeterminati»);
- dal testo del contratto di appalto non era evincibile alcuna correlazione tra maturazione dei compensi e sostenimento dei costi, né vi erano clausole in grado di collegare il costo del servizio prestato anno per anno ai ricavi dell'associazione professionale.

A tale ratio decidendi la CTR ha aggiunto un ulteriore percorso argomentativo, secondo il quale l'operazione negoziale era finalizzata unicamente ad ottenere un risparmio di spesa, per cui rientrava nel generale divieto di abuso del diritto, mutuato dal diritto eurounitario e applicabile anche ai tributi non armonizzati in forza dei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dell'imposizione, anche di ufficio, con conseguente inopponibilità del rapporto negoziale all'amministrazione finanziaria, stante la mancata prova (contraria) da parte contribuente dell'esistenza di valide ragioni economiche. Entrambi i percorsi argomentativi sono indipendenti quali autonome rationes decidendi, le quali concorrono - ciascuna in modo compiuto - all'annullamento dell'atto impositivo.

Il motivo va, pertanto, rigettato.

4 - Il terzo motivo, il quale va esaminato preliminarmente rispetto ai primi due, è inammissibile, benché se ne dovrebbe ravvisare la carenza argomentativa in relazione al principio (apoditticamente affermato) della assenza di correlazione, in relazione ai redditi di lavoro autonomo, tra compensi e spese.

La prima (e più rilevante) ripresa oggetto di causa attiene, come si è visto, al recupero di costi per prestazione di servizi relativi al periodo 1° gennaio 2007 - 28 febbraio 2008 per € 350.000,00, costo sostenuto nel periodo di imposta 2006, «privo di correlazione e inerenza con la produzione dei compensi dell'anno in cui il costo era stato speso» (sent. imp.). Il motivo pare censurare la prima ratio decidendi relativa a tale ripresa, la quale ha escluso l'inerenza e la congruità dei costi sostenuti dall'associazione professionale ricorrente. Tuttavia la CTR, diversamente da quanto sostenuto da parte ricorrente, non ha fatto applicazione del principio di competenza economica al reddito da lavoro autonomo, bensì ha ritenuto che la spesa sostenuta per servizi futuri non ancora prestati (attinenti a servizi a prestarsi in periodi di imposta

successivi) è macroscopicamente antieconomica, in considerazione del fatto che né dal contratto di appalto, né dalle fatture sarebbe stato possibile evidenziare le ragioni della corresponsione anticipata dei corrispettivi, in coerenza con l'interpretazione di questa Corte secondo cui la manifesta e macroscopica antieconomicità della stipulazione di un contratto di outsourcing costituisce elemento indiziario del difetto di inerenza del costo (Cass., Sez. V, 19 luglio 2013, n. 17689). Il motivo relativo alla violazione di legge va, pertanto, dichiarato inammissibile in quanto estraneo alla ratio decidendi. Da tale ricostruzione discende anche l'infondatezza della censura per contraddittorietà della motivazione.

5 - Il primo e il secondo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, in quanto affrontano la seconda ratio decidendi della violazione del divieto dell'abuso del diritto (sempre attinente alla prima ripresa), sono inammissibili. Come si è evidenziato, la CTR muove da due percorsi argomentativi, il primo attinente all'assenza di congruità e inerenza con i compensi (ricavi) dell'anno in cui il costo è stato sostenuto, il secondo in base al divieto dell'abuso del diritto. In relazione alla prima ratio, non è stata nei suddetti motivi svolta censura alcuna, con particolare riferimento al mancato assolvimento dell'onere della prova dell'Ufficio circa la manifesta antieconomicità dell'operazione, accertata dalla CTR in relazione a diversi parametri. Pertanto, parte ricorrente non ha interesse a dolersi dell'erroneità della seconda ratio decidendi, posto che l'accoglimento dei motivi non sarebbe idoneo a determinare l'annullamento della sentenza impugnata, stante l'autonoma motivazione non censurata e, quindi, stabilizzata per assenza di impugnazione (Cass., Sez. III, 13 giugno 2018, n. 15399; Cass., Sez. VI, 18 aprile 2017, n. 9752).

6 - Il nono motivo (attinente alla seconda ripresa) è pregiudiziale all'esame dell'ottavo ed è infondato, avendo la CTR, con percorso immune da vizi, affermato l'assenza di prova di documentazione idonea a provare l'effettivo sostenimento dei costi («*le spese sono state recuperate a tassazione non avendo fornito il contribuente alcuna idonea documentazione riguardo ad esse*»). La sia pur succinta motivazione è idonea a evidenziare il percorso argomentativo seguito dalla CTR, la quale muove dall'assenza di idoneità del materiale probatorio offerto da parte contribuente.

7 - Il quarto e il sesto motivo (attinenti alla prima ripresa) e l'ottavo motivo (attinente alla seconda), i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, in quanto non evidenziano i fatti storici il cui esame sarebbe stato omesso dal giudice di appello. Né l'omesso esame di elementi istruttori può integrare, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. VI, 8 novembre 2019, n. 28887; Cass., Sez. II, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. VI, 10 febbraio 2015, n. 2498; Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053), risolvendosi in questo caso il vizio di supposto omesso esame di un fatto storico (in tesi, effettivamente esaminato), presupposto per una inammissibile nuova valutazione dei fatti operata dal giudice del merito (Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476).

8 - Il quinto motivo è infondato.

Questa Corte afferma costantemente il principio secondo cui, in tema di imposte sui redditi, la doppia imposizione si verifica soltanto nell'ipotesi di due avvisi di accertamento che assoggettino a tassazione il medesimo presupposto, non quando l'imposta venga chiesta in pagamento a due soggetti diversi (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27625). Detto principio, operante anche in materia di IVA, fa sorgere il diritto a richiedere il rimborso di quanto eventualmente versato (Cass., Sez. V, 24 settembre 2015, n. 18917; Cass., Sez. V, 20 giugno 2008, n. 16819) ma non può impedire l'ulteriore tassazione in capo ad altro soggetto. L'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dall'art. 67 d.P.R. n. 600/1973, 29 settembre 1973, n. 600, attiene, difatti, alla reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto, il che non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, ove diversi siano i soggetti passivi o i requisiti posti a base delle due diverse imposizioni (Cass., Sez. V, 12 giugno 2002, n. 8351).

9 - Il ricorso del ricorrente R. L. va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre raddoppio a suo carico del contributo unificato.

#### **P. Q. M.**

La Corte dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere tra i ricorrenti ST. LE. R. & C. A. A., R. C. e il controricorrente;

rigetta il ricorso del ricorrente R. L.;

condanna il ricorrente R. L. al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità in favore del controricorrente, che liquida in complessivi € 5.600,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente R. L., ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. 30

maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della I. 24 dicembre n. 228, per il versamento di un ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 12 maggio 2021