Civile Sent. Sez. 5 Num. 6239 Anno 2020
Presidente: CIRILLO ETTORE
Relatore: GUIDA RICCARDO
Data pubblicazione: 05/03/2020

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 2934/2012 R.G. proposto da

CAPPUCCI GAETANO, rappresentata e difesa dall'avv. Italico Perlini, elettivamente domiciliato presso il suo studio, in Roma, via degli Scialoja, n. 3.

139/2020

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

– controricorrente –

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, sezione n. 40, n. 534/40/11, pronunciata il 16/03/2011, depositata il 21/07/2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 15 gennaio 2020 dal Consigliere Riccardo Guida;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Umberto De Augustinis, il quale ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito l'avv. Alfonso Peluso per l'Avvocatura generale dello Stato.

FATTI DI CAUSA

L'avv. Gaetano Cappucci impugnò, innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone, la cartella di pagamento (di euro 2.809,68) per omesso versamento del saldo IRAP 2003 ed il giudice di prossimità accolse il ricorso sul rilievo della mancanza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Interposto appello dall'Agenzia, la decisione di primo grado è stata riformata dalla Commissione tributaria regionale del Lazio (sezione staccata di Latina), la quale, innanzitutto, ha disatteso l'eccezione del contribuente di novità dei motivi d'appello, ai sensi dell'art. 57, proc. trib., sul rilievo che, fino dal giudizio di primo grado, l'Amministrazione finanziaria aveva allegato che, trattandosi di un giudizio di opposizione alla cartella, al ricorrente era preclusa la facoltà di contestare l'*an* della pretesa impositiva; in secondo luogo, ha ritenuto che il contribuente avrebbe dovuto proporre un'istanza di rimborso dell'IRAP, entro il termine di decadenza previsto dalla legge; sotto altro profilo, inoltre, ha disatteso l'eccezione dell'appellato, in punto di formazione di un giudicato interno riguardante la sussistenza dei presupposti della pretesa fiscale, in ragione della fondatezza dell'eccezione dell'ufficio di tardività delle censure di merito del contribuente, non più proponibili nella fase esecutiva di riscossione del tributo.

Il contribuente ricorre per la cassazione di questa sentenza sulla base di tre motivi; l'Agenzia resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso [1. Violazione o falsa applicazione dell'art. 57 del D.P.R. 546/92], il ricorrente censura la sentenza per avere erroneamente negato la novità del motivo d'appello proposto dall'ufficio, il quale, in primo grado, si era difeso sostenendo che le questioni di merito relative alla soggettività passiva dell'IRAP erano inconferenti in quanto poste «fuori dal contesto da cui trae origine la cartella di pagamento», mentre, in sede di gravame, aveva svolto un'ampia digressione sull'art. 36, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, del tutto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nuova rispetto alle allegazioni dell'Amministrazione finanziaria in primo grado.

1.1. Il motivo è infondato.

A prescindere dalla constatazione che, quale ragione del gravame, l'Agenzia aveva dedotto la violazione, da parte del giudice di primo grado, il quale aveva annullato la cartella, dell'art. 36-*bis*, d.P.R. n. 600/1973, e non dell'art. 36, cit., come sostiene – errando – il ricorrente, è dato rilevare che la Commissione regionale ha correttamente affermato che il motivo d'appello dell'Amministrazione finanziaria riproduceva la linea difensiva svolta dall'ufficio, fino dal primo grado, nel giudizio d'impugnazione della cartella promosso dal contribuente, e cioè che la cartella, emessa *ex* art. 36-*bis*, cit., a seguito di un controllo automatizzato della dichiarazione dei redditi, può essere impugnata solo per vizi propri.

Esula dal motivo d'impugnazione in esame (al riguardo, però, vedi *infra* § 3) – che delimita il controllo di legalità della sentenza impugnata devoluto a questa Corte – stabilire se il *dictum* della CTR, secondo cui sarebbe preclusa al contribuente la facoltà d'impugnare la cartella, emessa a seguito del mancato versamento dell'IRAP (oppure del saldo dell'IRAP), per così dire «ritrattando» la propria dichiarazione dei redditi ed adducendo, quale fattore impedivo dell'obbligazione tributaria, la mancanza di un'autonoma organizzazione (Cass. 28/12/2016, n. 27127 riconosce tale facoltà al contribuente).

2. Con il secondo motivo [2. Omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.], il ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere affrontato tutte le questioni sollevate dall'appellato nell'atto di costituzione in sede di gravame.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Il vizio di motivazione, secondo la formulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., vigente *ratione temporis*, consiste nella «omessa, insufficiente o contradditoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio». Questa Corte, anche di recente (Cass. 3/10/2018, n. 24035), ha chiarito che: «il «fatto» ivi considerato è un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza in senso storico-naturalistico (Cass. n. 21152/2014). Il fatto in questione deve essere decisivo: per potersi configurare il vizio è necessario che la sua assenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avrebbe condotto a diversa decisione con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, in un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data (Cass. n. 28634/2013; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 24092/2013; Cass. n. 18368/2013; Cass. n. 3668/2013; Cass. n. 14973/2006)

Ciò premesso, in punto di diritto, nella fattispecie concreta non viene dedotto alcun «fatto», nell'accezione storico-naturalistica delineata dai succitati princìpi di diritto, ma si adombra, in termini del tutto generici, che la CTR avrebbe omesso di prendere posizione, in modo esaustivo, sugli argomenti difensivi svolti dall'appellato, senza specificare quale sia il «fatto», pretermesso dal giudice d'appello, il cui esame avrebbe, con certezza, determinato una diversa decisione della causa.

3. Con il terzo motivo [3. Omessa, insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio. Violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 446/1997.], il ricorrente censura l'affermazione della CTR - per la quale, in tema di IRAP, dopo la determinazione dell'imposta, al contribuente è consentito proporre istanza di rimborso – per non avere spiegato in base a quale disposizione di legge, in materia di IRAP, l'unico strumento del quale dispone il contribuente per contrastare la pretesa impositiva dell'AF sarebbe rappresentato dal pagamento dell'imposta e dalla successiva presentazione di un'istanza di rimborso.

3.1. Il complesso motivo - frammentato in due diversi profili di critica, da esaminare congiuntamente per connessione - è fondato.

La statuizione della CTR, per la quale, in sostanza, in tema di IRAP, in fase esecutiva, il contribuente non può ritrattare la propria dichiarazione fiscale, onde gli sarebbe consentito soltanto chiedere il rimborso dell'indebito dopo avere integralmente versato l'imposta, collide con il costante indirizzo di questa Corte (Cass. 28/12/2016, n. 27127, la quale riguarda un'ipotesi di mancato versamento dell'IRAP e non, come avvenuto nella fattispecie in esame, del saldo dell'IRAP; conf.: n. 23999/2016), che il Collegio intende ribadire, in mancanza di ragioni ostative, precisando che:

(a) nel caso in cui (ed è quanto è avvenuto pacificamente in questa vicenda tributaria, nella quale si controverte del versamento del saldo dell'IRAP 2003), il ricorrente presenti la dichiarazione dei redditi, affermando di essere soggetto IRAP, ma ne ometta (in tutto o in parte) il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

versamento, l'Agenzia delle entrate è legittimata ad emettere la cartella di pagamento, a norma dell'art. 36-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, poiché la sussistenza dell'autonoma organizzazione, quale presupposto applicativo dell'imposta, è stata dichiarata dallo stesso contribuente;

(b) la dichiarazione dei redditi non è una dichiarazione di volontà, ma una dichiarazione di scienza, emendabile e ritrattabile, con la conseguenza che il contribuente è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente (Cass. sez. un. 30/06/2016, n. 13378; Cass. 28/10/2015, n. 21968);

(c) ove ciò accada, in applicazione delle regole generali sulla ripartizione dell'onere della prova stabilite dall'art. 2697, cod. civ., spetta al contribuente che «ritratta» la propria dichiarazione dimostrare il fatto impedivo dell'obbligazione tributaria (asserita mancanza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione);

(d) se così non fosse, si determinerebbe un'irrazionale disparità di trattamento a sfavore di coloro che chiedono il rimborso di un'imposta versata e non dovuta, onerati di fornire la prova del diritto alla restituzione, rispetto a coloro che, dopo essersi dichiarati soggetti all'imposta ed averla indicata nella dichiarazione, ne omettono (in tutto o in parte) il versamento;

4. per queste considerazioni, accolto il terzo motivo, rigettato il primo e inammissibile il secondo, la sentenza è cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

PQM

la Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, rigetta il primo e dichiara inammissibile il secondo, cassa la sentenza, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15/01/2020

Il Consigliere est. Il Presidente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale