

Il COVID non blocca gli **ISA**: periodo di imposta 2020 tra esclusioni e regime premiale

Deduzione ACE in presenza di ritenute e crediti di imposta

Dubbi sull'esimente dell'attività economica effettiva nel regime **dividendi black list**

Esercizio dell'opzione per il **consolidato**

IVA: una riforma già da riformare!

Decreto Sostegni bis:

- **nota di variazione IVA** all'apertura della procedura concorsuale
- **cartelle di pagamento** tra proroga delle sospensioni e carenze di riordino sistematico

Aggio di riscossione alla prova della riforma della riscossione

Per un **giudice tributario** togato a tempo pieno: se non ora quando?

Presupposti per l'applicazione del **regime CFC** dopo il Decreto ATAD

Giurisprudenza tributaria

SCARICA
GRATIS LA APP



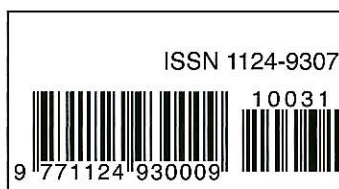
edicola professionale



Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLV



Cod. 250848
Euro 14,00

www.sistemailfisco.it

Non basta la delega ad operare su un conto corrente di terzi per procedere alla confisca dello stesso

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Andreazza, Est. Macrì - Sent. n. 24666 del 23 marzo 2021, dep. il 24 giugno 2021)

di **Ciro Santoriello** **3080**

IRAP e autonoma organizzazione: sempre possibile il ripensamento del contribuente

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. Crucitti - Ord. n. 18581 del 24 marzo 2021, dep. il 30 giugno 2021)

di **Antonio Borghetti** **3083**

I compensi corrisposti dalla S.r.l. ai soci lavoratori possono "bloccare" l'accertamento da antieconomicità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Saija - Ord. n. 19753 dell'11 marzo 2021, dep. il 12 luglio 2021)

di **Alessandro Borgoglio** **3086**

Clausole statutarie rilevanti ai fini delle agevolazioni per le associazioni dilettantistiche

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Roma, Sez. VI, Pres. Taddei, Est. Galeota - Sent. n. 3160 del 24 maggio 2021, dep. il 22 giugno 2021)

di **Antonino Russo** **3090**

Rassegna della settimana

a cura di **Alessandro Borgoglio** **3094**

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 15447 del 12.05.2021, dep. il 3.06.2021 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) **3072**

n. 17631 del 6.04.2021, dep. il 21.06.2021 (Sez. trib.) (Ord.) **3076**

n. 24666 del 23.03.2021, dep. il 24.06.2021 (Sez. III pen.) **3080**

n. 18581 del 24.03.2021, dep. il 30.06.2021 (Sez. trib.) (Ord.) **3083**

n. 19753 dell'11.03.2021, dep. il 12.07.2021 (Sez. trib.) (Ord.) **3086**

Commissioni tributarie

Roma, n. 3160 del 24.05.2021, dep. il 22.06.2021 (Sez. VI) **3090**

IRAP e autonoma organizzazione: sempre possibile il ripensamento del contribuente

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. Crucitti - Ord. n. 18581 del 24 marzo 2021, dep. il 30 giugno 2021)

IRAP - Presupposto - Autonoma organizzazione - Presentazione della dichiarazione dei redditi - Indicazione di soggettività passiva IRAP - Omesso versamento - Cartella di pagamento - Legittimità - Impugnazione - Dimostrazione in sede contenziosa della errata compilazione della dichiarazione - Ammissibilità - Prova a carico del contribuente - Sussistenza

Nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione fiscale, affermando di essere soggetto IRAP, ma ne ometta il versamento, l'Agenzia delle entrate è legittimata ad emettere la cartella di pagamento, a norma dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, poiché la sussistenza dell'autonoma organizzazione, quale presupposto applicativo dell'imposta, è stata dichiarata dallo stesso contribuente. Al contribuente è sempre consentito, in sede contenziosa, provare che l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente e, ove ciò accada, in applicazione delle regole generali sulla ripartizione dell'onere della prova stabilite dall'art. 2697 c.c., spetta al contribuente che "ritratta" la propria dichiarazione dimostrare il fatto impedivo dell'obbligazione tributaria (asserita mancanza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione).

(Oggetto della controversia: cartella di pagamento IRAP, anno 2006)

Fatto

Rilevato che:

nella controversia originata dalla impugnazione da parte di M.A., di professione avvocato, della cartella con la quale gli era stato richiesto il pagamento dell'IRAP non versata per l'annualità di imposta 2006, oltre interessi e sanzioni, la Commissione tributaria provinciale di Milano, in accoglimento del ricorso, annullava la cartella ritenendo che, dalla documentazione prodotta, non emergesse la sussistenza di organizzazione nello svolgimento dell'attività professionale.

La decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, veniva integralmente riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia la quale riteneva che la cartella di pagamento, siccome emessa D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, e, a fronte di un omesso versamento di imposta dichiarata dallo stesso contribuente, avrebbe potuto essere impugnata solo per vizi propri e non per questioni di merito che il contribuente avrebbe potuto sollevare solo avverso un provvedimento di diniego a istanza di rimborso.

Avverso la sentenza M.A. ha proposto ricorso, su tre motivi.

L'Agenzia delle entrate, ritualmente e tempestivamente intimata, non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso è stato avviato, ai sensi dell'art. 380-bis 1 c.p.c., alla trattazione in Camera di consiglio.

Diritto

Considerato che:

1. Con il primo motivo, articolato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, perpetrata dalla C.T.R. laddove aveva ritenuto che il contribuente non potesse impugnare la cartella se non per vizi propri della stessa e non per questioni di merito giacché esso contribuente aveva impugnato non la cartella, ma l'iscrizione a ruolo indicata nella stessa, sostenendo la mancanza del presupposto impositivo.

2. Con il secondo motivo di ricorso - rubricato: violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 - si deduce l'*extrapetita* in cui sarebbe incorso il giudice di appello nell'aver dichiarato l'inammissibilità del ricorso, laddove tale inammissibilità non era stata eccepita dall'Ufficio finanziario.

3. Infine, con il terzo motivo, si deduce l'errata applicazione della Legge n. 662 del 1996, art. 3, commi 142 e 144, ribadendosi l'insussistenza del presupposto impositivo e, quindi, l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo rispetto ai quali il contribuente non aveva altro mezzo di impugnazione se non il ricorso avverso l'iscrizione a ruolo.

4. Rigettato il secondo motivo, in quanto la declaratoria di inammissibilità del ricorso introduttivo può essere sempre rilevata dal giudice di merito, anche in assenza di eccezione di parte, la prima censura è fondata, con assorbimento

dell'esame del terzo motivo di ricorso rivolto al merito della pretesa tributaria non esaminato dal giudice di appello.

5. La statuizione della C.T.R., 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. n. 6239 del 05/03/2020 che richiama e ribadisce Cass. 28/12/2016, n. 27127 e n. 23999/2016), secondo cui:

- nel caso in cui il ricorrente presenti la dichiarazione dei redditi, affermando di essere soggetto IRAP, ma ne ometta il versamento, l'Agenzia delle entrate è legittimata ad emettere la cartella di pagamento, a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, poiché la sussistenza dell'autonoma organizzazione, quale presupposto applicativo dell'imposta, è stata dichiarata dallo stesso contribuente;

- la dichiarazione dei redditi non è una dichiarazione di volontà, ma una dichiarazione di scienza, emendabile e ritrat-
tabile, con la conseguenza che il contribuente è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che l'originaria di-

chiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente (Cass. Sez. U. 30/06/2016, n. 13378; Cass. 28/10/2015, n. 21968);

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

6. La sentenza impugnata, che da tali principi si è discostata, va, pertanto, cassata con rinvio alla Commissione tributaria di appello che provvederà all'esame del merito e regolerà le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

In accoglimento del primo motivo, rigettato il secondo e assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia-Sezione di Milano, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Commento

di Antonio Borghetti (*)

La Suprema Corte ritorna sul tema della ritrattabilità (1) della dichiarazione fiscale anche in ordine alla sussistenza - o meno - del presupposto impositivo in capo al contribuente.

L'ordinanza n. 18581/2021 in commento trae origine dal comportamento tenuto da un libero professionista (avvocato) che ha ritualmente presentato la dichiarazione IRAP per l'anno fiscale 2006 e successivamente non ha provveduto al pagamento né dell'avviso bonario ex art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né della susseguente cartella di pagamento.

Ipotizzando che sin dal principio detto contribuente avesse ritenuto non sussistente, su di sé, il presupposto dell'"autonoma organizzazione" ex art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, questi, tra le alternative possibili (2), ha optato per l'adozione di un comportamento "misto" ed in parte equivocabile: presentazione della dichiarazione con indicazione dell'assoggettamento a IRAP e omissione del relativo versamento.

Ciò posto, la Corte con l'ordinanza in commento ha statuito che anche nel caso di presentazione della dichiarazione il contribuente può (riservarsi di) dimostrare in giudizio l'assenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, potendo per l'effetto vedersi annullata la cartella di pagamento impugnata.

La Suprema Corte - in modo chiaro e didascalico - ha precisato (1) la legittimità dell'operato dell'Ufficio che ha emesso la cartella di pagamento sulla scorta della dichiarazione del contribuente, (2) ribadendo però che la dichiarazione dei redditi non è una dichiarazione di volontà, ma una dichiarazione di scienza (3), dunque emendabile e ritrat-
tabile. Pertanto, il contribuente - anche nella fase processuale - può dimostrare che l'originaria dichiarazione fosse viziata da errore di fatto o di diritto e che, quindi, il presupposto impositivo non fosse *ab origine* sussistente (4).

Ciò posto, l'impugnabilità dell'atto della riscossione promanante da avviso bonario deve esten-

(*) Dottore commercialista e Consulente del lavoro in Trento.

(1) Sul tema si rimanda a Baggio, "Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria", in *Riv. dir. trib.*, fasc. n. 11/2002.

(2) Sintetizzabili, nel comportamento di (1) omettere completamente l'adempimento dichiarativo, non elaborando e trasmettendo la dichiarazione IRAP ovvero in quello di (2) elaborare e trasmettere la dichiarazione, versare l'imposta calcolata

e successivamente chiederne il rimborso (eventualmente impugnandone il diniego espresso o tacito).

(3) Per tutti, Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, pag. 263. In giurisprudenza, vedasi Cass., SS.UU., n. 13378 del 30 giugno 2016 e Cass. 27 settembre 2018, n. 23269.

(4) Vedasi Cass., SS.UU., n. 13378 del 30 giugno 2016 e Cass. n. 21968 del 28 ottobre 2015.

dersi anche al merito della pretesa atteso che in questo caso la cartella di pagamento non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento autonomamente impugnabili e non impugnati, ma costituisce il primo e unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante ed ha perciò natura anche di atto impositivo (5). Oltre ciò, va ricordato il disposto dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 che stabilisce come resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito.

L'onere della prova, per simmetria e parità di trattamento - al caso in cui il contribuente avesse provveduto al pagamento ed alla successiva istanza di rimborso - è a carico del contribuente che intende "ritrattare" la propria dichiarazione, dimostrando il fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria. Ed a ciò deve essere dato corso in ossequio alle regole generali in tema di ripartizione dell'onere probatorio stabilite dall'art. 2697 del Codice civile.

La Corte infatti, richiamandosi ad un precedente assimilabile (6), ribadisce - in ottica sistemica - che se non fosse previsto a carico del contribuente l'onere di provare la mancanza del presupposto impositivo dell'autonoma organizza-

zione "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" (7).

La scelta operata dalla Suprema Corte appare pertanto in netto contrasto con posizioni - anche recenti - dell'Amministrazione finanziaria (8) che vedono nel ruolo, nella cartella di pagamento e nell'avviso di liquidazione, un atto di "mera riscossione" con l'eccezione di quegli atti che vanno a modificare quanto dichiarato dal contribuente; tale posizione, anche nel recente passato, è stata tuttavia avallata dalla stessa V Sezione (9). Ciò posto, appare ora prevalente (10) - benché come visto con qualche arresto giurisprudenziale - la posizione della Corte di cassazione che ritiene, in presenza di determinate condizioni, impugnabili, anche per motivi di merito, gli atti "della riscossione", cartella di pagamento *in primis*. Tali condizioni sussistono quando l'atto (originariamente) riscossivo è di fatto un "atto impositivo" in quanto si palesa come il primo atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente. In parte, la medesima Amministrazione finanziaria (11) dà atto che al di là del *nomen juris*, occorre indagare l'effettivo compito - riscossivo o impositivo - che viene affidato all'atto emanato.

(5) Così Marcheselli (a cura di), *Contenzioso tributario*, IPSOA, 2018, pag. 553. Vedasi in punto anche Cass. n. 1263 del 22 gennaio 2014.

(6) Cass. n. 6239 del 5 marzo 2020, conformi Cass. n. 27127 del 28 dicembre 2016 e Cass. n. 23999 del 24 novembre 2016.

(7) Così Cass. n. 6239 del 5 marzo 2020.

(8) Circolare 1° aprile 2019, n. 6/E, punto 2.3.4.

(9) Il riferimento è a Cass. 24 dicembre 2020, n. 29552.

(10) Recentemente, Cass. 26 gennaio 2021, n. 1590, Cass. 7 dicembre 2020, n. 27975, Cass. 24 settembre 2020, n. 20058.

(11) Circolare 1° aprile 2019, n. 6/E, sempre al punto 2.3.4 anche se con diverso oggetto rispetto a quello del presente lavoro.