

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 20 dicembre 2022, n. 37333

FATTI DI CAUSA

A seguito di controllo automatizzato della dichiarazione per l'anno 2008, ex art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973, Equitalia Sud s.p.a. notificò all'arch. M.S. una cartella di pagamento, recuperando a tassazione maggiore IRPEF, IVA e IRAP; il contribuente impugnò la cartella limitatamente all'IRAP dinanzi alla C.T.P. di Roma, che - nel contraddittorio con l'agente della riscossione e con l'Agenzia delle Entrate - rigettò il ricorso con sentenza n. 19107/2014. Il S. propose appello, tuttavia respinto dalla C.T.R. del Lazio con sentenza del 1.2.2016. Osservò il giudice d'appello che la cartella era stata regolarmente notificata a mezzo posta e che, a fronte di costi pari al 16% dei compensi dichiarati, costituiva onere del contribuente dimostrare che non esisteva una autonoma organizzazione, ma tale prova non era stata offerta.

Avverso detta sentenza ricorre per cassazione M.S., sulla base di due motivi, cui resiste con controricorso Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a.; l'Agenzia delle Entrate ha depositato "atto di costituzione", al fine di eventualmente partecipare alla discussione orale. Il ricorrente ha depositato nota riportante le proprie "conclusioni".

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo si denuncia la "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, in particolare di quelle relative alla regolarità delle notificazioni, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", per aver la C.T.R. ritenuto valida la notifica della cartella, benché effettuata a mezzo raccomandata e a mani del portiere, e quindi inesistente.

1.2 - Col secondo motivo si denuncia la "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, in particolare di quelle relative al presupposto dell'Imposta regionale sulle attività produttive fissato dall'art. 2 del d.lgs. n. 446/997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", per aver la C.T.R. ritenuto che in subiecta materia l'onere della prova gravi sul contribuente, spettando invece all'Amministrazione dimostrare la fondatezza della pretesa.

2.1 - Preliminarmente, va rilevata l'inammissibilità della nota riportante le "conclusioni", datata 3.10.2022, e depositata telematicamente dal ricorrente; infatti, è ben noto che, nell'ambito del giudizio di legittimità regolato dal rito camerale ex art. 380-bis.1 c.p.c., per le parti regolarmente costituite è solo possibile depositare (oltre che i documenti di cui all'art. 372 c.p.c.) la memoria ivi indicata, la cui funzione - esattamente come l'analoga memoria di cui all'art. 378 c.p.c. - è non già quella di ribadire o precisare le conclusioni svolte negli atti introduttivi, bensì di illustrare i motivi o le difese articolate, rispettivamente, nel ricorso e nel controricorso e di replicare alle difese contenute nel detto controricorso, nonché di segnalare mutamenti della giurisprudenza o sopravvenienze normative rilevanti ed, eventualmente, di richiedere la distrazione delle spese (così, Cass. n. 14098/2020); è evidente che la nota in parola non reca alcuna di dette caratteristiche, sicché essa, quale atto processuale, è da considerare tamquam non esset.

2.2 - Sempre in via preliminare, vanno disattese le eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dall'agente della riscossione. Infatti, al netto di quanto si dirà nello scrutinio del



secondo motivo, anzitutto il ricorso non viola il disposto dell'art. 366, comma 1, c.p.c., circa i requisiti di contenuto-forma dell'atto, giacché le doglianze – a prescindere, ovviamente, dalla loro fondatezza o infondatezza – sono comunque del tutto comprensibili e consentono a questa Corte di individuare sia i capi della sentenza impugnata oggetto di censura, sia lo specifico contenuto delle censure stesse.

Né può profilarsi – almeno quanto allo stesso secondo motivo – l'inammissibilità ex art. 360-bis c.p.c., giacché può sin d'ora anticiparsi che la sentenza impugnata, sul tema dell'onere della prova sulla debenza dell'IRAP, non s'è adeguata alla giurisprudenza di questa Corte, sicché anche detta doglianza è, per tal verso, pienamente ammissibile.

3.1 – Ciò posto, il primo motivo è infondato.

È infatti inequivoco che la cartella di pagamento ben possa essere notificata dall'agente della riscossione in modalità "diretta", ai sensi dell'art. 26 d.P.R. 602/1973, e quindi anche a mezzo raccomandata postale, le cui modalità di consegna e perfezionamento sono soggette alle regole del servizio postale universale (per tutte, Cass. n. 10131/2020). La decisione impugnata è dunque esente da censure, sul punto.

In ogni caso – esclusa la stessa configurabilità dell'inesistenza della notificazione, una volta appurato che (come nel caso che occupa, in cui non risulta essere stata proposta alcuna contestazione al riguardo) la consegna della raccomandata a mani del portiere venne effettuata dall'agente postale, ossia da un soggetto per legge astrattamente deputato al compimento dell'atto (si veda, al riguardo, Cass., Sez. Un., n. 14916/2016) - è evidente che la proposizione del ricorso dinanzi al giudice tributario, da parte del S., ha comunque sanato ogni possibile profilo di invalidità, per raggiungimento dello scopo, ex art. 156, comma 3, c.p.c., come anche evidenziato dalla stessa C.T.R.

3.1 – Il secondo motivo – per quanto contenga una lunga e ridondante dissertazione, spesso astratta, sui requisiti impositivi in materia di IRAP – deve comunque considerarsi ammissibile, perché reca la specifica censura alla decisione della C.T.R. sul punto.

Il giudice d'appello ha infatti affermato che l'Ufficio aveva proceduto al recupero dell'IRAP sulla base dei costi – ritenuti assai elevati – indicati nella dichiarazione del contribuente; questi, prosegue la C.T.R., avrebbe quindi dovuto prospettare, a tal punto, eventuali errori commessi nella compilazione della stessa dichiarazione, ma ciò non era avvenuto. Ha poi aggiunto la C.T.R. che, alla luce dell'ammontare dei costi, spettava al contribuente fornire la prova che gli stessi non erano ricollegabili all'esistenza di autonoma organizzazione.

A fronte di tale percorso motivazionale, il ricorrente – al fondo – si duole della decisione impugnata perché, ai fini della ripresa IRAP, la C.T.R. ha ritenuto che spettasse ad esso contribuente dimostrare che detti ingenti costi non fossero ricollegabili ad autonoma organizzazione; sostiene che, al contrario, il relativo onere non può che gravare sull'Amministrazione finanziaria.

La censura, dunque, al netto delle pur presenti divagazioni, è sufficientemente specifica, perché investe con precisione il nucleo della questione, ossia il riparto dell'onere della prova, tra fisco e contribuente, in ordine alla debenza dell'IRAP e ai relativi presupposti.

3.2 – Essa è anche fondata.

Invero – a parte ogni considerazione sull'inesistenza della ripresa per cui è processo, derivante in via immediata dal controllo automatizzato della dichiarazione ex art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 (la questione non è stata oggetto di specifica censura col ricorso originario) - vi è che l'unico elemento fattuale a supporto dell'imposizione, nella prospettiva dell'Agenzia delle Entrate, è l'importo dei costi ivi indicati, che si assumono



sproporzionati rispetto al reddito dichiarato e, dunque, indice della sussistenza della soggettività passiva ai fini IRAP.

Senonché, è stato condivisibilmente affermato che “In tema di IRAP, qualora il contribuente impugni la cartella esattoriale, incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere, indicando gli elementi di fatto necessari ad integrare il presupposto d'imposta, quali, nel caso di medico convenzionato, le caratteristiche della strumentazione tecnica e la portata dell'eventuale attività di collaborazione” (Cass. n. 23999/2016). Ed inoltre, ancor più specificamente (nell'egida di Cass., Sez. Un., n. 9451/2016), che “In tema d'IRAP, il valore assoluto dei compensi e dei costi, ed il loro reciproco rapporto percentuale, non costituiscono elementi utili per desumere il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione di un professionista (nella specie promotore finanziario monomandatario), atteso che, da un lato, i compensi elevati possono essere sintomo del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata, e, dall'altro, le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale (spese alberghiere o di rappresentanza, assicurazione per i rischi professionali o il carburante utilizzato per il veicolo strumentale), rappresentando, così, un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto ‘organizzativo’” (Cass. n. 7652/2020).

Ha dunque errato la C.T.R., da un lato, nell'addossare al contribuente l'onere di dimostrare la non ascrivibilità dei costi in parola ad una autonoma organizzazione della sua attività professionale, gravando invece sull'Agenzia l'onere di provare la ricorrenza del presupposto impositivo; dall'altro, nell'attribuire esclusiva rilevanza all'ammontare dei costi tout court, in rapporto con i ricavi, senza neppure discernere sulla loro natura e composizione.

4.1 - In definitiva, il primo motivo è infondato, il secondo è accolto. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che si atterrà ai superiori principi e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa in relazione e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

