CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 6-7-2011 N° 14932

IRAP – rettifica ed emenda da parte del contribuente – ammissibilità – autonomia rispetto all'effettivo esercizio del diritto al rimborso - sussisenza

14932 11 R.G.N. 2.025/09

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

ESENTE DA REGISTRAZIONE AI SENSI D.P.R. 26/4/1986 N. 131 TAB. ALL. B - N. 5 MATERIA TRIBUTARIA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Irap - istanza di rimborso - termine di decadenza.

R.G.N. 2.025/09

Cron. 14932

Rep.

Ud. 5.5.2011

Composta dai Sigg.ri Magistrati:

dott. Michele D'ALONZO presidente

dott. Antonio MERONE consigliere

dott. Aurelio CAPPABIANCA consigliere rel.

dott. Raffaele BOTTA consigliere

dott. Giuseppe CARACCIOLO consigliere

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

1388/11

contro

[redacted] elettivamente domiciliato in Roma, via [redacted], presso lo studio dell'avv. [redacted] che lo rappresenta e difende;

- controricorrnete -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise, sez. III, n. 113 del

17 novembre 2008.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 5.5.2011 dal consigliere relatore dott. Aurelio Cappabianca;

constatata la regolarità delle comunicazioni di cui all'art. 377, comma 2, c.p.c.;

udito, per l'Agenzia ricorrente, l'avvocato dello Stato Paolo Gentili;

udito il P.M., in persona del sostituto procuratore generale dott. Raffaele Ceniccola, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

Il contribuente, avvocato, presentò istanza di rimborso dell'irap pagata per gli anni dal 2001 al 2004, assumendo di aver svolto la propria attività in assenza di autonoma organizzazione; propose, quindi, ricorso giurisdizionale avverso il silenzio-rifiuto conseguentemente formatosi.

Il ricorso del contribuente fu accolto dall'adita commissione provinciale, con decisione confermata, in esito all'appello dell'Agenzia, dalla commissione regionale.

I giudici di appello disattesero, preliminarmente, l'eccezione di decadenza opposta dell'Agenzia sul presupposto che all'istanza di rimborso di imposte

versate in eccedenza deve essere applicato, non già il termine previsto dall'art. 38 d.p.r. 602/1973, bensì quello, di cui all'art. 2, comma 8 bis, d.p.r. 602/1973 (coincidente con il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo), nella specie già scaduto al momento della proposizione dell'istanza di rimborso del contribuente. Rilevarono quindi, nel merito, che, dalla documentazione versata in atti dal contribuente, emergeva lo svolgimento di attività senza dipendenti, in mancanza di significative spese di gestione e con minimo apporto di capitali e cespiti ammortizzabili e quindi, in definitiva, in assenza di "autonoma organizzazione".

Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione articolato in quattro motivi.

Il contribuente ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Con il terzo motivo ricorso, prioritario sul piano logico, l'Agenzia - deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8 e 8 bis, d.p.r. 322/1998 - censura la decisione impugnata per aver ritenuto tempestiva l'istanza di rimborso del contraente, ancorché proposta oltre il termine (di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta

successivo) previsto dalla disposizione evocata per l'integrazione della dichiarazione.

La doglianza è infondata, giacché, come correttamente rilevato già dal giudice del gravame, essa sottende l'assimilazione del termine per la proposizione dell'istanza di rimborso a quello per la proposizione della dichiarazione integrativa; assimilazione che si rivela insostenibile sia sul piano sistematico sia su quello normativo.

In proposito, occorre, invero, premettere che la giurisprudenza di questa Corte è consolidata nel senso che, di regola, le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché (salvo casi particolari: ad es., le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritrattate dal contribuente, sin in sede processuale, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (cfr., anche, l'art. 53 Cost.); ne discende che il

contribuente che abbia, in dichiarazione, assoggettato propri redditi ad imposta che ritiene non dovuta e provveduto al relativo versamento, in via di autotassazione, può chiederne la restituzione nel termine previsto dall'art. 38 d.p.r. 602/1973 (v., tra le altre, Cass. 29738/08, 1708/07, 4238/04).

Ciò posto, deve considerarsi che, all'esercizio di tale facoltà, non può ritenersi ostativa la scadenza del termine previsto dall'art. 2, comma 8 bis, d.p.r. 322/1998 (introdotto dall'art. 2 d.p.r. 435/2001, con effetto dall'1 gennaio 2002), che - incidendo sull'esercizio della (per certi versi) connessa, ma distinta, facoltà del contribuente di procedere ad emenda della dichiarazione resa mediante dichiarazione integrativa - non interferisce minimamente sull'esercizio del diritto al rimborso.

L'introduzione dell'art. 2, comma 8 bis, d.p.r. 322/1998 non è stata, infatti, accompagnata da alcuna modifica dello specifico regime dei rimborsi e la stessa lettera della norma non è per nulla incompatibile con l'autonomia del richiamato regime. Anzi - nel rivelare, nell'ultimo periodo ("*L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del*

1997"), la specificità funzionale della dichiarazione integrativa - conforta, nel contempo, l'esclusiva incidenza su di essa e sui relativi effetti del termine di decadenza per essa precipuamente predisposto.

Con gli altri tre motivi di ricorso - deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 3, comma 144, l. 662/1996, 2, 3, 8, 27 e 36 d.lgs. 446/1997 nonché motivazione contraddittoria - l'Agenzia censura la decisione impugnata per non aver considerato che l'attività professionale è sempre assoggettata ad irap e per aver contradditoriamente escluso la ricorrenza dei requisiti dell'"autonoma organizzazione" e, conseguentemente, dell'assoggettamento all'imposta.

Anche tali doglianze vanno disattese.

Occorre, invero, premettere che, in materia, questa Corte ha puntualizzato: che, alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte costituzionale nella sentenza 156/01, l'attività di lavoro autonomo, diversa dall'esercizio di impresa commerciale integra il presupposto impositivo dell'irap soltanto ove si svolga per mezzo di una attività autonomamente organizzata; che il requisito organizzativo rilevante ai fini considerati, il cui accertamento spetta al giudice di merito (con valutazione insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato), sussiste

quando il contribuente, che sia responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture riferibili alla responsabilità altrui, eserciti l'attività di lavoro autonomo con l'impiego di beni strumentali, eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività autorganizzata per il solo lavoro personale, o si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro altrui; che è onere del contribuente, che chieda il rimborso di detta imposta, allegare la prova dell'assenza delle condizioni costituenti il presupposto impositivo" (cfr., tra le altre, Cass. 3680/07, 3678/07, 3676/07, 3672/07).

Ciò posto, deve rilevarsi che la prima delle qui esaminate censure si rivela infondata, in quanto radicalmente contraddetta dalla richiamata giurisprudenza; mentre le altre, ancor prima che infondate, risultano inammissibili, giacché, contrastando con quanto coerentemente accertato in fatto dal giudice *a quo* (e, peraltro, in difetto di *autosufficienza* per la mancata indicazione degli elementi che dovrebbero indurre a conclusione contraria), si risolvono in un sindacato in fatto inammissibile in sede di legittimità (cfr. Cass. 22901/05, 15693/04, 11936/03).

Alla stregua delle considerazioni che precedono,

s'impone il rigetto del il ricorso.

Per la soccombenza, l'Agenzia ricorrente va condannata al pagamento delle spese di causa, liquidate come in dispositivo.

P. Q. M.

la Corte: respinge il ricorso; condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento delle spese di causa, liquidate in complessive € 600,00 (di cui € 500,00 per onorari) oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5 maggio 2011.

Il consigliere est.

Il presidente

ESENTE DA REGISTRAZIONE AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986 N. 131 TAB. B - N. 5 MATERIA TRIBUTARIA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 6 LUG. 2011
Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA