SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 790/08

UDIENZA DEL

09/07/2009 ore 09:30

SENTENZA

N° 3/10/10

PRONUNCIATA IL:

09/07/2009

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

08 GEN. 2010

Il Segretario

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **L'AQUILA SEZ.STACCATA DI PESCARA** SEZIONE **10**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**MAFFEI**	**DOTT. CARMINE**	**Presidente**
☐	**DI MARCOTULLIO**	**AVV. ENRICO**	**Relatore**
☐	**FARINACCI**	**DOTT. VINCENZO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 790/08
  depositato il 03/06/2008
- avverso la sentenza n° 38/03/2007
  emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PESCARA
  proposto dall'ufficio: AGENZIA ENTRATE UFFICIO PESCARA

controparte:
CARAVAGGIO DAVIDE
VIA CRISOLOGO 4 65125 PESCARA PE

difeso da:
DR.MAZZAFERRO CARLO
VIA G. BRAGA 2 65100 PESCARA PE

Atti impugnati:
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 08320060007848878 IRAP 2002

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto di appello l'Ufficio osserva come la decisione della Commissione Tributaraia Provinciale di Pescara sia affetta da vizi im violazione dell'art. 19 D.l.vo 546/92 e Artt. 2 e 8 Bis del DPR 322/98, Artt. 1 e 3 del D.L.vo 446/97 e art. 36 Bis DPR 600/73, carente e omessa motivazione in violazione dell'art. 112 cpc.

I primi Giudici secondo l'appellante hanno errato nel ricostruire un iter procedimentale inesistente, laddove l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto attuare un accertamento prima di proceder all'iscrizione a ruolo.

Il primo Collegio ha completamente disatteso, secondo l'Ufficio, la circostanza che il controllo avviene in via automatizzato prevedendo: a) la presentazione di documentazione dalla quale risultano effettuati i versamenti; b) oppure versare le somme le imposte ed interessi con la sanzione ridotta del 10%.

Peraltro, evidenzia l'Ufficio l'istanza di autotutela ha la sola funzione di revisione della liquidazione, non certo fungere da stimolo all'accertamento.

Altresì, viene posto in rilievo la questione nodale della sentenza che non si è pronunciata sulla ammissibilità o meno di impugnativa della cartella di pagamento non per vizi propri ma sulla inesistenza del presupposto di imposta dopo che questa è stat autoliquidata dallo stesso contribuente.

Ancora continua l'Ufficio, la mancanza del presupposto di imposta, motivo di ricorso, non è un vizio proprio del ruolo , ma semmai riguarda la dichiarazione dei redditi, di qui dunque la inammissibilità del ricorso presentato .

Cosicché, inconferenti appaiono le argomentazioni del contribuente , laddove riconosce di essere debitore di imposta e poi ometta il versamento del dovuto con la conseguenza del recupero mediante iscrizione a ruolo delle somme dovute per IRAP.

L'Ufficio aveva solo il compito di verificare il mancato versamento di quanto dichiarato dovuto e di trasferire nel ruolo ciò che ne scaturiva.

Infatti, all'Amministrazione Finanziaria competeva solo la rilevazione del mancato versamento .

Peraltro i primi Giudici hanno trascurato un ulteriore aspetto dato dalla mancata dichiarazione di segno contrario da parte del contribuente (dichiarazione rettificativi) che avrebbe legittimato l'A.F. a procedere con una attività di accertamento di imposta.

Alla luce delle sviluppate argomentazioni l'Ufficio insiste sulla dichiarazione di inammissibilità del ricorso.

Nel merito, l'Ufficio Osserva che il contribuente rientra nell'attività di impresa redigente il quadro "RG" imprenditore con ricavi ai sensi dell'art. 53 TUIR. Su tale circostanza l'Ufficio richiama la sentenza della Suprema Corte del 16.02.2007 n. 3678.

L'Amministrazione Finanziaria conclude chiedendo in accoglimento dell'appello, che la Commissione voglia dichiarare l'inammissibilità del ricorso introduttivo , in vai subordinata la riforma della sentenza della CTP, dichiarando dovuta l'IRAP di cui alla cartella di pagamento, con vittoria di spese, diritti ed onorari del giudizio.

Con controdeduzioni e appello incidentale il contribuente a mezzo del suo difensore eccepisce in via pregiudiziale la illegittimità della cartella di pagamento in quanto priva della relata di notificazione e del nominativo del responsabile del procedimento . Tali

eccezioni in tale fase riferisce il contribuente a seguito della sopravvenuta sentenza n. 24442 del 02.10.08 della Suprema Corte che ha statuito la giuridica inesistenza dell'atto sprovvisto della sottoscrizione della relata da parte del messo notificare quale vizio rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio ed a seguito dell'ordinanza n. 377 del 09.11.07 che ha imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento.

Nel merito il contribuente osserva che i primi giudici hanno operato riconoscendo il ricorso pienamente conforme alla norma Art. 19 D.L.vo 546/92, in quanto la cartella di pagamento ex art. 36 bis è atto impugnabile perché atto recettizio avente natura sostanziale.

Tale caratteristica (atto impugnabile) si riscontra nelle istruzioni riportate nella cartella stessa, laddove viene specificato che il contribuente può proporre ricorso avverso il ruolo e/o la cartella a nulla rilevando che il ruolo e la cartella sono stati emessi a seguito di controllo automatizzato (cfr. Cass. Civ. SS.UU. 16412/07; 23832/07; 8279/08).

Nello specifico il contribuente richiama una risposta dell'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Sulmona, per evidenziare i diersi comportamenti assunti dai vari uffici nell'intepretare la norma. L'errore dell'Ufficio sottolinea il contribuente è proprio l'aver utilizzato la procedura ex art. 36 Bis DPR 600/73 in particolare a seguito di istanza di autotutela presentata dal ricorrente.

Quindi oggi non può l'Ufficio sostenere l'inammissibilità del ricorso sulla base che si verte sul presupposto di un recupero di somme dichiarate e non versate, attesa l'impossibilità del contribuente di presentare in vai telematica la dichiarazione dei redditi se non compilando il quadro IRAP, né il contribuente avrebbe potuto presentare una dichiarazione rettificativi entro i termini. Cosicché l'istanza di autotutela potrebbe essere inquadrata coma una dichiarazione rettificativi , in quanto il contribuente ha comunicato all'Agenzia la sua volontà. Diversamente l'Ufficio dovrebbe chiarire in che modo il contribuente avrebbe potuto presentare la dichiarazione.

Anche sull'onere della prova il Caravaggio sostiene che incombe all'Ufficio diversamente da quanto avviene in chi paga e poi chiede il rimborso. Nella sostanza della questione il contribuente richiama la sentenza del giudice delle Leggi 15/01 sul concetto di attività autonomamente organizzata.

Pertanto, l'espletamento di un obbligo formale compilazione del quadro IRAP non può configurarsi come volontà di assoggettamento all'imposizione, né si può parlare di involontario omesso versamento o di una dimenticanza per cui l'Ufficio illegittimamente persevera nell'applicazione dell'art. 36 Bis DPR 600/73 in presenza di una istanza di autotutela (Cass. 14479/03).

Nella proposizione dell'appello incidentale il contribuente si sofferma sul concetto di autonoma organizzazione, richiamando numerose sentenze principi giuridici.

Il contribuente conclude chiedendo in via pregiudiziale previa eventuale integrazione del contraddittorio, dichiarare l'inesistenza /nullità insanabile dell'atto impugnato, in via principale nel merito dichiarare l'illegittimità del ruolo e della cartella di pagamento

per inapplicabilità dell'art. 36 Bis, in quanto la procedura adottata è illegittima e non conforme a quanto stabilito dalla legge, con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, esaminati gli atti di causa, valutata la natura della controversia e interpretata la normativa applicabile, respinge l'appello proposto dlla'Agenzia delle Entrate Ufficio di Pescara condannando l'Amministrazione Finanziaria al rimborso integrale delle imposte indebitamente versate, compensa le spese del giudizio.

Preliminarmente il Collegio intende affrontare l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Ufficio, nonché le eccezioni sollevate nell'atto incidentale dal contribuente evidenziando che essendo la cartella di pagamento un atto amministrativo unilaterale recettizio, per la sua efficacia deve essere portata a conoscenza del contribuente mediante notifica a termini del combinato disposto degli art. 26, comma ultimo, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 e art. 60 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

Lo scopo proprio della notifica della cartella di pagamento, non preceduto dalla notifica dell'avviso di accertamento, è quello di portare a conoscenza del contribuente che l'ufficio finanziario ha accertato nei suoi confronti un maggior credito di imposta di cui chiede il pagamento, e non quello di porre il contribuente nelle condizioni di ricorrere avverso tale accertamento, anche se ne costituisca un antecedente.

Lo scopo della notifica dell'atto ha natura sostanziale e non processuale e viene raggiunto solo con la materiale e regolare notifica dell' atto nel domicilio fiscale o reale del contribuente, in questo ultimo caso direttamente a mani del contribuente, e non nel domicilio presupposto.

Ne consegue che l' atto amministrativo non notificato al domicilio risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta di pertinenza va ritenuto giuridicamente inesistente con conseguente prescrizione del credito di imposta e decadenza dal diritto a richiederne il pagamento al contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria, in caso di scadenza dei termini di legge. La proposizione del ricorso avverso tale atto non sana il vizio per raggiungimento dello scopo in quanto la sanatoria prevista dagli art. 156 ss. c.p.c. vale solo per gli atti processuali e non per quelli sostanziali come gli atti impugnabili nel processo tributario, tra i quali rientra la cartella di pagamento.

Comunque, i rilievi infra sviluppati dalla parti vengono assorbiti e superati dalla diffusa argomentazione difensiva.

Nello specifico, la disciplina della riscossione delle imposte vigente in epoca anteriore alla riforma introdotta dal d.lg. 26 febbraio 1999 n. 46, la cartella di pagamento svolge la funzione di portare a conoscenza dell'interessato la pretesa tributaria iscritta nei ruoli, entro un termine stabilito a pena di decadenza della pretesa tributaria, ed ha un contenuto necessariamente più ampio dell'avviso di mora, la cui notifica è prevista soltanto per il caso in cui il contribuente, reso edotto dell'imposta dovuta, non ne abbia eseguito spontaneamente il pagamento nei termini indicati dalla legge. Cass. Civ 27.07.2007 n. 16412.

4

La legge non consente all'Amministrazione finanziaria di scegliere se utilizzare indifferentemente la cartella di pagamento e l'avviso di mora, che operano su piani nettamente distinti, ma detta una precisa sequenza procedimentale, nella quale l'esercizio della pretesa tributaria si dipana dall'atto impositivo alla cartella di pagamento (che in alcuni casi, come quelli previsti dagli artt. 36bis e , 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è essa stessa un atto impositivo) ed all'eventuale avviso di mora, e nel cui ambito il mancato rispetto della sequenza determina sicuramente un vizio della procedura di riscossione che, incidendo sulla progressione di atti stabilita dalla legge a garanzia del contribuente, determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria. Cass. Civ. Sez. Unite 25.07.07 n.16412.
Venendo alle questioni più strettamente collegate al merito questo Collegio osserva che le motivazioni a sostegno della decisione muovono dal presupposto di cui agli art. 2, comma 1, primo periodo, e 3, comma 1, lett. c), d.lg. n. 446/97, ossia, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1, del d.P.R. n. 917/86 è escluso dall'applicazione dell'i.r.a.p. solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata; il requisito della "autonoma organizzazione", il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (in applicazione del suesposto principio, la Corte ha accolto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria avverso la decisione del merito, che aveva negato la sussistenza di struttura organizzativa pur avendo accertato che il contribuente esercitava la professione con l'ausilio di un solo collaboratore).
Infatti, l'attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale, alla luce della interpretazione fornita dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156 del 2001, integra il presupposto impositivo per l'i.r.a.p. ove si svolga per mezzo di un'attività autonomamente organizzata. In particolare, il requisito organizzativo rilevante, il cui accertamento spetta al giudice di merito, 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 impiego di beni strumentali, eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività auto organizzata per il solo lavoro personale, oppure si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro altrui.
Peraltro, i Giudici di Legittimità in numerose pronunce hanno stabilito che L'esercizio dell'attività di lavoro autonomo è escluso dall'applicazione dell'imposta sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività "autonomamente organizzata". il requisito della "autonoma organizzazione" dell'attività di lavoro autonomo, il cui accertamento spetta al Giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti,

secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui *Cassazione civile , sez. trib., 2007, n. 3680,3678,3677,3676.*

Da ultimo,il Collegio intende far propri i criteri fissati in sede di Finanziaria 2008, Legge 24.12.2008 n. 244 laddove all'art.1, comma 96 "si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività di impresa arti o professioni" che:

1) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi ragguagliati ad anno, non superiori ad €. 30.000,00;
2) non hanno effettuato cessioni all'esportazione;
3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'art. 50 comma 1 lett. c) e c-bis) T.U. 917/86;
4) nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria , per un ammontare complessivo superiore ad €. 15.000,00.

Ala luce dei principi fissati è di tutta evidenza che il contribuente non può essere considerato soggetto ad IRAP per cui legittimo e fondato appare il rimborso.

Come pure, è onere del contribuente, che chieda il rimborso di detta imposta, allegare la prova dell'assenza delle condizioni costituenti il presupposto impositivo (in applicazione del suesposto principio, la Corte ha accolto il ricorso dell'amministrazione finanziaria, cassando con rinvio la decisione del merito che aveva riconosciuto in favore del professionista il rimborso delle somme versate a titolo di i.r.a.p.; secondo la Corte, infatti, il contribuente non aveva fornito la prova dell'inesistenza del presupposto impositivo). *Cassazione civile , sez. trib., 14 novembre 2008, n. 27167*

Oltretutto, in tutte le ipotesi in cui un'attività di lavoro autonomo venga svolta senza l'ausilio di beni strumentali di rilievo e con l'apporto pressoché nullo di dipendenti o collaboratori, risulta mancante il presupposto stesso dell'IRAP, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta. Ed invero, per affermare che in un'attività di lavoro autonomo vi sia un'organizzazione, tale da legittimare la tassazione IRAP, occorre che gli strumenti materiali e personali utilizzati dal lavoratore autonomo siano tali da svincolare, almeno potenzialmente, l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore, in modo che l'organizzazione si possa sviluppare ed esercitare anche in assenza del lavoratore. Anche se costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta non dovuta fornire la prova dell'assunto sostenuto, è sufficiente che l'assenza di dipendenti e o collaboratori, nonché l'impiego di beni strumentali indispensabili alla professione, si ricavi dalla denuncia dei redditi. *Comm. trib. reg. Bari, sez. VII, 16 maggio 2007, n. 91*

Ancora, l'i.r.a.p. non è dovuta quando l'attività autonoma, diretta alla prestazione di servizi, manca di un'adeguata e rilevante organizzazione di capitali e di lavoro altrui ed è esercitata con prevalenza intellettuale sul complesso strumentale. Quindi, in presenza di reddito non direttamente riconducibile alla organizzazione in modo autonomo e staccato dal titolare professionista, non si può parlare di base imponibile ai fini i.r.a.p.
Comm. trib. reg. Bari, 13 aprile 2007, n. 13

Nel caso di specie, è del tutto satisfattiva la prova che ha prodotto e argomentato in sede di giudizio il contribuente in ordine ai presupposti, nonché, la sua non assoggettabilità all'IRAP.

Si ritengono assorbite nel merito tutte le altre questioni di diritto.

Il Collegio ravvisa che sussistono giusti e fondati motivi per compensare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione definitivamente pronunciando così provvede:

- respinge l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Pescara, condannando l'Amministrazione Finanziaria al rimborso integrale delle imposte indebitamente versate.
- compensa tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Pescara il 09.07.2009

Il Giudice Estensore.

Il Presidente.