



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Irpef, Iva ed Irap
2008 - Socio accomandante
- Limite perdite deducibili -
Sanzioni - Autotutela
sostitutiva - *Principio di
diritto.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Valentino Lenoci Presidente -

dott. Paolo Di Marzio Consigliere Rel.

dott. Sabrina Serrelli Consigliere - Cron.

dott. Rosanna Angarano Consigliere - **C.C. 4/12/2025**

dott. Cesare Taraschi Consigliere -

ha pronunciato la seguente

R.G.N. 2437/2017

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

██████████ rappresentato e difeso, giusta procura speciale
stesa a margine del ricorso, dall'Avv. ██████████ del Foro di Vicenza,
che ha indicato recapito Pec, avendo il contribuente dichiarato domicilio
presso lo studio dell'Avv. ██████████, alla via ██████████ in
Roma;

- **ricorrente** -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*,
dall'Avvocatura Generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla
via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 745, pronunciata dalla Commissione Tributaria
Regionale del Veneto il 20.5.2016, e pubblicata il 13.6.2016;

ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:



Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a [REDACTED] imprenditore individuale, l'avviso di accertamento n. [REDACTED]/[REDACTED] contestando il ritenuto maggior reddito d'impresa conseguito rispetto al dichiarato, per effetto della dichiarazione di minori canoni locativi percepiti dalla [REDACTED] Srl in conseguenza dell'affitto di un ramo d'azienda, nonché dell'indicazione in dichiarazione di costi indeducibili relativi a perdite della [REDACTED] Sas, di cui era socio accomandante, con riferimento all'anno 2008.

2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, proponendo plurime censure e lamentando tra l'altro che, avendo egli rivestito la qualifica di amministratore di fatto della società in accomandita, non dovevano essergli applicate le limitazioni quantitative alla deducibilità previste per i soci accomandanti, nonché denunciando l'erroneo calcolo delle sanzioni irrogate. La CTP accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo di dover ridurre le sanzioni.

3. Il contribuente spiegava appello avverso la parte a lui sfavorevole della decisione assunta dai primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, mentre l'Amministrazione finanziaria proponeva appello incidentale relativamente alle sanzioni. La CTR riteneva infondata l'impugnazione del contribuente, ed accoglieva invece il gravame incidentale proposto dall'Ente impositore, con la conseguenza che l'avviso di accertamento impugnato da [REDACTED] [REDACTED] veniva riconosciuto come interamente valido ed efficace.

4. Ha proposto ricorso per cassazione avverso la pronuncia del giudice di secondo grado il contribuente, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. L'Amministrazione finanziaria resiste mediante controricorso.

Ragioni della decisione



1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., il contribuente contesta l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, con riferimento al dato certo di essere stato "considerato amministratore di fatto" dall'Amministrazione finanziaria in relazione agli anni 2006 e 2007, mentre è stato considerato socio accomandante nell'anno 2008, nonché in relazione al preteso azzeramento delle perdite relative agli anni 2006/7 per effetto di accordo conciliativo stipulato per quegli anni con l'Amministrazione finanziaria.

Mediante il medesimo motivo censura pure, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., che la CTR non ha considerato come la posizione di socio al 99% ed amministratore di fatto della società in accomandita escludesse l'applicabilità del limite alla deduzione delle perdite di cui all'art. 8 del Tuir.

2. Con il secondo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., il contribuente critica poi l'omesso esame di fatti rilevanti in materia di erronea individuazione dell'importo base per il calcolo della sanzione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Mediante lo stesso strumento d'impugnazione [REDACTED] denuncia poi, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 112 cod. proc. civ., per non avere la CTR pronunciato in materia di erroneo calcolo delle sanzioni.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il contribuente lamenta la violazione dell'art. 43, comma 4, del Dpr n. 600 del 1973, nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., censura la "motivazione illogica, contraddittoria e comunque insufficiente in relazione al motivo" (ric., p. 17), ancora in materia di calcolo delle sanzioni ed anche a proposito dell'erroneo esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione



finanziaria, che ha emesso un nuovo avviso di accertamento per gli stessi fatti, senza che siano intervenuti elementi nuovi.

4. Mediante il quarto strumento di impugnazione, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente critica la violazione dell'art. 38 del Dpr n. 600 del 1973, nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., censura la "motivazione illogica, contraddittoria e comunque insufficiente in relazione al motivo" (ric., p. 20), per avere la CTR ritenuto intempestiva la propria dichiarazione integrativa.

5. Con il primo motivo di ricorso il contribuente contesta l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, con riferimento al dato certo di essere stato "considerato amministratore di fatto" dall'Amministrazione finanziaria in relazione agli anni 2006/7, mentre è stato considerato socio accomandante nell'anno 2008, nonché in relazione al preteso azzeramento delle perdite relative agli anni 2006 e 2007 per effetto di accordo conciliativo stipulato con l'Amministrazione finanziaria.

Mediante il medesimo motivo censura la CTR anche per non aver considerato che la posizione di socio al 99% ed amministratore di fatto della società escludeva l'applicabilità del limite alla deduzione delle perdite di cui all'art. 8 del Tuir.

5.1. La CTR osserva che essendo stato il contribuente, nell'anno 2003, socio accomandante della ██████████ Sas poteva riportare negli anni successivi perdite non superiori all'ammontare del capitale sociale, importo già utilizzato in anni precedenti, pertanto era corretta l'indeducibilità delle perdite annotate con riferimento all'anno 2008, non influenzando su questo che l'Amministrazione finanziaria lo abbia ritenuto "socio accomandatario per le annualità 2006/2007" (sent. CTR, p. II), definite fiscalmente con accordo conciliativo.

Inoltre, annota il giudice dell'appello, la violazione contestata al ████████ è stata correttamente quella di dichiarazione infedele, e la sua dichiarazione



integrativa è stata presentata solo a seguito della conoscenza della verifica fiscale.

5.2. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito nel suo controricorso che il contribuente ha presentato dichiarazione integrativa a sfavore, riconoscendo di aver dichiarato un minor reddito per canoni di locazione, ma solo a seguito di invito a chiarimenti notificato il 2.3.2011. Inoltre, non poteva utilizzare in compensazione le invocate perdite relative ad anni pregressi, in misura superiore all'ammontare del capitale sociale, perché all'epoca era socio accomandante della [REDACTED] Sas, ed il limite di legge era già stato utilizzato in anni precedenti (2002). Le pretese perdite relative agli anni 2006 e 2007 non potevano poi essere utilizzate perché, in sede di accordo conciliativo relativo ad annate precedenti, il contribuente aveva accettato i rilievi in merito dell'Ufficio.

5.3. Risulta corretta e condivisibile la valutazione espressa dal giudice del gravame in ordine al dato di fatto non contestato che il contribuente, nell'anno 2003, era socio accomandante della [REDACTED] Sas e poteva perciò riportare negli anni successivi perdite non superiori all'ammontare del capitale sociale, ed era pertanto legittimo il rilievo dell'indeducibilità delle perdite annotate con riferimento all'anno 2008, avendo esaurito il limite di deducibilità negli anni precedenti.

A quanto è dato comprendere il contribuente lamenta che, avendo l'Amministrazione finanziaria ritenuto che lui fosse l'amministratore di fatto della società negli anni 2006 e 2007, avrebbe dovuto considerarlo tale anche nell'anno 2003, quando le perdite erano maturate, e non sussisteva quindi alcun limite alla deducibilità delle stesse. Occorre allora soltanto osservare che il contribuente neppure allega, tanto meno prova, che egli fosse l'amministratore di fatto della società già nell'anno 2003.

Risulta ancora condivisibile la valutazione espressa dall'Amministrazione finanziaria secondo cui delle pretese perdite relative agli anni 2006 e 2007 non poteva tenersi conto, in conseguenza



dell'accordo conciliativo stipulato dal contribuente in relazione a quegli anni. Peraltro le censure del contribuente devono valutarsi non specifiche, perché neppure riporta quali fossero le perdite deducibili che invoca in relazione agli anni indicati e da che cosa sarebbero dipese.

La violazione fiscale imputata al contribuente è stata, correttamente, individuata in quella di dichiarazione infedele, come confermato dallo stesso ricorrente che ha presentato dichiarazione integrativa in relazione ai maggiori canoni di affitto percepiti e non dichiarati. La sua dichiarazione integrativa, peraltro, è stata pacificamente presentata il 24.3.2011, solo dopo aver avuto conoscenza della verifica fiscale a suo carico, ed a seguito di invito a chiarimenti notificato il 2.3.2011.

Il ricorrente lamenta che l'invito a chiarimenti riguardava anni diversi dal 2008, ma la sua critica difetta radicalmente di specificità, non riportando il testo dell'invito o diversa documentazione che possa provare la circostanza, fermo restando che comunque era stato portato a conoscenza della verifica fiscale iniziata nei suoi confronti.

Il primo motivo di ricorso risulta pertanto infondato e deve perciò essere respinto.

6. Mediante il secondo strumento di impugnazione, a quanto è dato comprendere, il contribuente contesta, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, la decisione adottata dalla CTR in materia di corretto calcolo delle sanzioni applicabili.

Il motivo di ricorso presenta elementi di inammissibilità, perché il ricorrente propone le proprie critiche commistionando senza distinguerli profili di censura incompatibili. Tra l'altro il ricorrente lamenta anche l'omessa pronuncia sulla sua domanda di considerare quale base di calcolo l'importo ridotto delle sanzioni come definite in sede di accordo conciliativo, una censura di nullità, quindi.

6.1. Invero l'Amministrazione finanziaria aveva pacificamente notificato un avviso di accertamento nel quale le sanzioni per l'anno 2008



erano state calcolate in considerazione di quel solo anno d'imposta. Avvedutasi dell'errore commesso, in considerazione di condotte analoghe ritenute accertate con riferimento agli anni precedenti, l'Amministrazione finanziaria ha emesso un nuovo avviso di accertamento, calcolando le sanzioni, nel rispetto delle regole del cumulo giuridico perché modalità più favorevole per il ricorrente, applicando il cumulo con riferimento a più anni d'imposta, e prendendo quale base di calcolo la sanzione più grave (2007), nel rispetto della disciplina di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs n. 497 del 1972.

6.2. La critica del contribuente sembra essere che la sanzione più grave posta a fondamento del calcolo attiene ad anno che è stato oggetto di accordo conciliativo, in conseguenza del quale la sanzione è stata ridotta, mentre l'Amministrazione finanziaria ha operato riferimento alla sanzione indicata nell'originario accertamento, poi 'assorbito' dall'accordo conciliativo. Questa tesi non appare condivisibile perché l'accertamento fiscale relativo all'anno preso in considerazione quale base del calcolo può essere sostituito da un accordo conciliativo, dall'adesione ad un condono, e può anche venire meno per ragioni non di merito, sostanziali o processuali, ad esempio a causa della prescrizione dei crediti tributari o dell'improcedibilità di un ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, ma non per questo perde la sua natura di accertamento più grave e base di calcolo per l'applicazione della continuazione delle sanzioni tra più anni d'imposta. Del resto il contribuente non allega, e tanto meno prova, alcun elemento che induca a ritenere errate le sanzioni come originariamente calcolate in relazione all'anno d'imposta individuato quale base del calcolo.

Anche il secondo motivo di ricorso risulta quindi infondato e deve perciò essere rigettato.

7. Con il terzo motivo di ricorso il contribuente contesta, in relazione ai profili del vizio di motivazione e della violazione di legge, ancora le modalità di calcolo delle sanzioni, e lamenta inoltre l'illegittimo esercizio



del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, che ha emesso un nuovo avviso di accertamento per gli stessi fatti, senza che siano intervenuti elementi nuovi.

Anche il terzo motivo di ricorso presenta elementi di inammissibilità, perché il ricorrente propone le proprie critiche commistionando senza distinguerli profili di censura incompatibili. Inoltre lamenta un vizio di "motivazione illogica, contraddittoria e comunque insufficiente" che non risulta più contestabile, e la censura non può essere pertanto scrutinata.

Occorre quindi ricordare che sulle sanzioni si è già pronunciato esaminando il precedente motivo d'impugnazione.

7.1. Tanto premesso, la CTR ha ritenuto corretta l'applicazione dell'autotutela sostitutiva da parte dell'Agenzia delle Entrate, stante che la stessa, essendosi accorta di un errore commesso nel calcolo delle sanzioni, ha emesso un nuovo avviso di accertamento nel rispetto dei termini di decadenza fissati dalla legge.

Occorre quindi solo aggiungere che all'Amministrazione finanziaria non occorre allegare la riscoperta di 'fatti nuovi' per annullare legittimamente un avviso di accertamento sostituendolo con un altro comunque emesso nei termini di legge, quando si renda conto di avere commesso un errore nella redazione dell'atto impositivo originario (cfr. Cass. sez. V, 21.3.2018, n. 7033), anche se tanto comporta una modifica della pretesa tributaria *in malam partem* (cfr. Cass. SU 21.11.2024, n. 30051), e l'assoggettamento del contribuente al pagamento di sanzioni maggiori.

7.1.1. Assicurando seguito all'indirizzo giurisprudenziale richiamato, può indicarsi il principio di diritto secondo cui: "In tema di accertamento fiscale e di irrogazione delle sanzioni tributarie, il potere di autotutela tributaria - le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2-quater, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994, conv. con modif. dalla l. n. 656 del 1994, e dal successivo d.m. n. 37 del 1997, nonché, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10-quinquies, della l. n. 212 del



2000 - trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza l'Amministrazione finanziaria, qualora si sia resa conto di aver commesso un errore nell'indicazione delle sanzioni, non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto riportante una maggiore sanzione, non trovando applicazione il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva, ancorché fonte di una maggiore imposizione."

Il terzo motivo di ricorso, pertanto, nella parte in cui possa ritenersi ammissibile, risulta comunque infondato e deve perciò essere rigettato.

8. Mediante il quarto strumento di impugnazione il contribuente contesta alla CTR, in relazione ai profili del vizio di motivazione e della violazione di legge, di aver erroneamente ritenuto intempestiva la propria dichiarazione integrativa.

Anche il quarto motivo di ricorso presenta elementi di inammissibilità, perché il ricorrente propone le proprie censure commistionando senza distinguerli profili di critica incompatibili. Inoltre lamenta un vizio di "motivazione illogica, contraddittoria e comunque insufficiente" che non risulta più contestabile, e la censura non può essere pertanto scrutinata.

Neppure risulta completamente comprensibile il generico richiamo operato dal ricorrente all'art. 43 (*Termine per l'accertamento*), comma 4, del Dpr n. 600 del 1973, perché nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate non ha provveduto all'emissione e notificazione di alcun avviso di accertamento integrativo, avendo piuttosto annullato un avviso di accertamento e, dopo aver corretto un proprio errore in materia di calcolo



della sanzione, ha notificato nei termini di legge un nuovo avviso di accertamento sostitutivo.

8.1. A quanto è dato comprendere, il contribuente lamenta che la CTR avrebbe ritenuto intempestiva la propria dichiarazione integrativa, perché presentata dopo che era iniziata la verifica a suo carico, senza però tener conto che l'accertamento iniziato a suo carico riguardava anni d'imposta diversi. Come si è avuto occasione di anticipare, però, il contribuente neppure allega, tanto meno prova, come abbia dimostrato la ricorrenza delle circostanze che invoca, e neppure indica come abbia specificamente proposto le proprie censure in proposito nel corso dei gradi di merito del giudizio.

Anche il quarto strumento di impugnazione, nella parte in cui possa ritenersi ammissibile, risulta comunque infondato e deve perciò essere rigettato.

In definitiva il ricorso proposto da [REDACTED] deve essere respinto.

9. Le spese di lite seguono l'ordinaria regola della soccombenza, e sono liquidate in dispositivo, in considerazione delle ragioni della decisione e del valore della controversia.

9.1. Deve anche darsi atto che ricorrono le condizioni di legge perché il contribuente sia assoggettato anche al versamento del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto da [REDACTED] e lo condanna al pagamento in favore della costituita controricorrente delle spese di lite, che liquida in complessivi Euro 4.100,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 *quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da



parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 *bis*, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 4.12.2025.

Il Presidente

Valentino Lenoci

