

Sentenza del 14/05/2024 n. 13216 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ricorre nei confronti della sola Digit@all Srl, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r., in contraddittorio anche con la società di riscossione, in riforma della sentenza di primo grado, ha annullato le cartelle impugnate dalla contribuente e dichiarato illegittimo il rifiuto frapposto all'istanza di annullamento in autotutela delle stesse.

2. L'Ufficio riteneva che la contribuente non potesse portare in diminuzione del reddito dichiarato per gli anni 2005, 2006 e 2007 le perdite relative all'esercizio 2002 in quanto non esposte in dichiarazione e, più precisamente, perché dichiarate in rigo diverso da quello - RS - utilizzato in detta ultima. Per l'effetto, emetteva, per gli anni 2005 e 2006, cartelle di pagamento; e per il 2007 prima una comunicazione di irregolarità e, successivamente ulteriore cartella notificata il 20 dicembre 2011.

La contribuente presentava istanza di annullamento in autotutela sia delle cartelle del 2005 e del 2006 che della comunicazione di irregolarità che veniva disattesa dall'Ufficio.

La società, pertanto, con un primo ricorso impugnava innanzi alla C.t.p. il provvedimento di diniego e le cartelle relative agli anni 2005 e 2006; con un secondo ricorso impugnava anche la cartella relativa al 2007.

3. La C.t.p., riuniti i ricorsi, li rigettava.

La C.t.r., invece, annullava le tre cartelle e riteneva illegittimo il diniego di autotutela. Quanto alle cartelle relative al 2005 ed al 2006 riteneva che la notifica fosse nulla e che la contribuente fosse venuta a conoscenza delle stesse solo in data 10 maggio 2011 quando ne aveva ricevuto copia. Per l'effetto, concludeva per la tempestività dei ricorsi e per la decadenza dalla potestà impositiva ex art. 25 D.P.R. n. 602 del 1997. Quanto alla cartella relativa al 2007 assumeva che la decadenza colpiva anche quest'ultima. Aggiungeva che al momento della richiesta del provvedimento in autotutela non vi era ancora la definitività degli atti impositivi. Nel merito, affermava che l'Ufficio avrebbe dovuto verificare che la perdita esisteva effettivamente al di là del rigo nel quale era stata inserita.

4. La società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 60 D.P.R. 29

settembre 1973, n. 600 e degli artt. 2727 e 2729 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto invalida la notifica della cartella relativa all'anno 2005 in quanto non rispettosa del procedimento di cui all' art. 140 cod. proc. civ. ed eseguita secondo le formalità semplificate di cui all' art. 60 D.P.R. n. 600 del 1973 pur in mancanza del presupposto dell'irreperibilità.

Osserva che la C.t.r. ha errato nel ritenere sufficiente per escludere che la contribuente fosse irreperibile il mero dato che nella cartella stessa risultasse indicata la sede in Padova.

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti.

Sempre con riferimento alla cartella relativa all'anno 2005, censura la sentenza impugnata per aver ignorato che nella relata di notifica della cartella il messo notificatore aveva dato atto che all'indirizzo presso il quale era stata eseguita la notifica - P. VIA (Omissis) - i locali erano risultati vuoti, sicché la società non era ivi reperibile.

3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 60 D.P.R. n. 600 del 1973 .

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto invalida la notifica della cartella relativa all'anno 2006 in quanto eseguita presso l'indirizzo di Padova, sebbene la società, in data 23 dicembre 2010, avesse dato notizia all'Ufficio del trasferimento ad altro indirizzo e nella parte in cui ha ritenuto che la notifica eseguita il 22 dicembre 2010, ex art. 60 D.P.R. n. 600 del 1973 , dovesse ritenersi perfezionata solo il 30 dicembre 2010, ovvero decorsi otto giorni dal deposito presso la Casa Comunale.

Osserva che, al contrario, doveva darsi rilievo alla data del 22 dicembre 2010 - quando, ancora, non era stato comunicato il trasferimento della sede - nella quale erano state svolte tutte le formalità di cui all'art. 60 cit. e che il termine degli otto giorni valeva ai soli fini dell'impugnazione.

4. Con il quarto motivo, denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4 cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 .

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che la notifica della cartella relativa all'anno 2007 fosse avvenuta oltre il termine di decadenza di cui all' art. 25 D.P.R. n. 602 del 1973 in maniera del tutto apodittica e senza alcuna motivazione

5. Con il quinto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 112. cod. proc. civ. e dell' art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Censura la sentenza impugnata per aver pronunciato, anche con riferimento alla cartella relativa all'anno 2007 la decadenza per decorso del termine di cui all' art. 25 D.P.R. n. 602 del 1973 , pure in assenza di domanda.

6. Con il sesto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione dell' art. 25 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 .

Censura la sentenza impugnata per aver pronunciato, sempre con riferimento alla cartella relativa all'anno 2007, la decadenza per decorso del termine di cui all' art. 25 D.P.R. n. 602 del 1973 , sebbene, per stessa ammissione della controparte, la cartella fosse stata notificata il 20 dicembre 2011 e, dunque, entro il termine di legge.

7. Con il settimo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 100 cod. proc. civ.

Censura la sentenza impugnata per aver accolto il ricorso avverso il diniego di annullamento in autotutela assumendo che i ricorsi avverso le tre cartelle erano tutti tempestivi. Osserva che, ove fosse stato realmente così, la contribuente non avrebbe avuto alcun interesse a presentare istanza di autotutela, sicché il ricorso avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile.

8. Con l'ottavo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Censura la sentenza impugnata per non aver dichiarato improcedibile il ricorso avverso il diniego di annullamento in autotutela, sebbene atto non rientrante tra quelli impugnabili ex art. 19 cit., tanto più con riferimento ad atti non definitivi.

9. Con il nono motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973 , dell' art. 84 t.u.i.r. e degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto, nel merito, che, sebbene la contribuente avesse pacificamente commesso un errore nell'esporre le perdite in righe diversi delle dichiarazioni relative all'anno 2002 ed agli anni successivi, l'Ufficio avrebbe potuto accorgersi del medesimo e dare rilievo all'effettiva esistenza della perdita. Osserva che l'errore legittimava l'emissione della cartella a seguito di controllo automatizzato e che era il contribuente a dover dimostrare l'esistenza e l'entità della perdita.

Censura, altresì, la sentenza nella parte in cui ha ritenuto dimostrata l'esistenza e l'entità della perdita non essendovi stati rilievi sul punto. Osserva che, anche ove la dichiarazione sulle perdite non fosse più rettificabile, ciò non era sufficiente per ritenere provata la perdita. Aggiunge che la C.t.r. avrebbe anche dovuto accertare l'ammontare della perdita utilizzabile.

10. Con il decimo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Censura la sentenza impugnata per l'ipotesi in cui eventualmente, la C.t.r. abbia inteso affermare l'illegittimità del diniego di annullamento in autotutela per ulteriori ragioni rispetto a quelle già censurate, per non aver motivato in ordine a dette ultime.

11. I primi tre motivi sono da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi. Con gli stessi, infatti, l'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto invalide le cartelle di pagamento relative agli anni di imposta 2005 e 2006.

11.1. La società contribuente ha impugnato due cartelle di pagamento, relative agli anni di imposta 2005 e 2005, assumendo che le medesime non erano state ritualmente notificate e che ne era venuta a conoscenza a seguito di ricerche presso il Concessionario.

Resta, pertanto, sbu giudice la questione della validità o meno delle notifiche relative a dette cartelle.

11.2. Sul punto, tuttavia, è intervenuto il legislatore, il quale, con l' art. 3-bis D.L. 21 ottobre 2021 n. 146 , ha inserito, in sede di conversione dalla legge 17 dicembre 2021 n. 215 , novellando l' art. 12 D.P.R. n. 602 del 1973 , dedicato alla "Formazione e contenuto dei ruoli", il comma 4-bis, così stabilendo che "l'estratto di ruolo non è impugnabile" e che "Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all' art. 1 , comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40 , per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione".

11.3. La Corte, a sezioni unite, (Cass., Sez. U., 06/09/2022, n. 26283) ha affermato, i seguenti principi di diritto:

- in tema di riscossione a mezzo ruolo, l' art. 3-bis D.L. 146 del 2021 si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3 , 24 , 101 , 104 , 113 , 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all' art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione;

- in tema di impugnazione dell'estratto di ruolo, l' art. 12 , comma 4-bis, D.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall'art. 3-bis cit.), selezionando specifici casi in cui l'invalida notificazione della cartella ingenera di per sé il bisogno di tutela giurisdizionale, ha plasmato l'interesse ad agire, condizione dell'azione avente natura dinamica che, come tale, può assumere una diversa configurazione, anche per norma sopravvenuta, fino al momento della decisione; la citata disposizione, dunque, incide sulla pronuncia della sentenza e si applica anche nei processi pendenti, nei quali lo specifico interesse ad agire deve essere dimostrato, nelle fasi di merito, attraverso il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini (istituto applicabile anche al processo tributario), nel grado di legittimità, mediante deposito di documentazione ex art. 372 cod. proc. civ. o fino all'udienza di discussione (prima dell'inizio della relazione) o fino all'adunanza camerale oppure, qualora occorran accertamenti di fatto, nel giudizio di rinvio.

11.4. La Corte Cost. con sentenza n. 190 del 2023 ha ritenuto inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate sull' art. 12 , comma 4-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973 , come modificato dall' art. 3-bis del D.L. n. 146 del 2021 , come convertito.

11.5. Nel caso di specie, in cui l'originaria ricorrente, nulla ha dedotto in ordine al proprio interesse ad agire, come delineato dal legislatore, va rilevata di ufficio l'inammissibilità dell'originario ricorso in parte qua.

Di conseguenza, la sentenza va cassata nella parte in cui ha annullato le cartelle relative agli anni 2005 e 2006 e, in ragione dello ius superveniens, va dichiarato inammissibile, in parte qua, l'originario ricorso del contribuente innanzi alla C.t.p.

12. Il settimo e l'ottavo motivo vanno esaminati congiuntamente in quanto connessi e preliminarmente rispetto agli ulteriori motivi in quanto relativi sempre alle cartelle per gli anni 2005 e 2006. Con i medesimi l'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha accolto il ricorso avverso il diniego di annullamento in autotutela di queste ultime.

L'ottavo motivo è fondato, restando assorbito il settimo.

12.1. La questione dell'impugnabilità, in materia tributaria, del diniego di annullamento in autotutela di atti ormai definitivi è stata oggetto di un'evoluzione giurisprudenziale.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che, nonostante la mancata inclusione del provvedimento - tacito o espresso - di diniego di autotutela nell'elenco di cui all' art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 , esso è suscettibile di impugnativa giurisdizionale dinanzi al giudice tributario (Cass. Sez. U. 10 agosto 2005, n. 16778). Successivamente hanno precisato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte dell' art. 12 , comma 2, legge n. 448 del 2001 , di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendentemente dalla specie di atto impugnato (Cass. Sez. U. 27/03/2007, n. 7388).

Con riguardo ai limiti del sindacato giurisdizionale sugli atti di autotutela, le Sezioni Unite - facendo riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza amministrativa - hanno circoscritto l'oggetto del giudizio alla valutazione della legittimità del rifiuto dell'annullamento d'ufficio, escludendo che esso possa estendersi alla fondatezza della pretesa tributaria, verificandosi altrimenti una indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa e, quindi, l'invasione in una sfera estranea a quella della giurisdizione tributaria. Con la conseguenza, secondo i principi enunciati dalla citata sentenza delle Sezioni Unite, che l'esercizio del potere di autotutela non costituisce un mezzo di tutela per il contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non sono stati esperiti, anche se, comunque, finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente.

La giurisprudenza successiva, con numerose pronunce, ha ammesso il sindacato sul diniego di autotutela, precisando che esso può riguardare solo profili di illegittimità del rifiuto di annullamento opposto dall'Amministrazione, in relazione a ragioni di rilevante interesse

generale, per cui il vaglio del giudice non può riguardare la fondatezza della pretesa tributaria, ormai definitivamente preclusa, determinandosi altrimenti un'indebita sostituzione dell'autorità giudiziaria alle scelte discrezionali dell'Amministrazione, peraltro con riferimento ad un atto ormai divenuto inoppugnabile. In altri termini, si è ritenuto che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa impositiva (tra le più recenti Cass. 22/03/2023, n. 8211 , Cass. 27/04/2022 n. 13136 , Cass. 14/09/2021, n. 24652),

Questa Corte, al fine di chiarire il contenuto della locuzione "interesse generale alla rimozione dell'atto", ha rilevato che, per giustificare la doglianza contro il diniego di autotutela, occorre che sia dedotto un interesse generale, cioè travalicante quello individuale della parte in causa, concreto e specifico, in esatta corrispondenza all'interesse di cui l'Amministrazione deve dar conto nella motivazione dell'atto di annullamento, adottato anche in assenza di sollecitazione del privato (Cass. 20/02/2019 n. 4937).

12.2. Anche la Corte costituzionale ha ribadito che l'annullamento d'ufficio non ha la funzione di tutela del contribuente, ma è espressione di amministrazione attiva e, pertanto, necessita di preliminari valutazioni comparative e discrezionali; ha espressamente affermato che pure "in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti - e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio". Il giudice delle leggi ha poi spiegato che "affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto". Ha pure sottolineato come residui una ipotesi in cui è esperibile l'autotutela tributaria, ed è il caso in cui sia riscontrabile un interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, il quale, a sua volta, costituisce una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato ed il principio di effettività della capacità contributiva ex art. 53 Cost. (Corte Cost. n. 181 del 2017)

12.3. Deve, quindi, affermarsi, in termini generali, che - seppure è vero che l'elencazione degli atti impugnabili contenuti nell' art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 è suscettibile di interpretazione estensiva, dovendo riconoscersi al contribuente la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego emessi in sede di autotutela, ancorché l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo - è, in tali casi, necessario un bilanciamento dei contrapposti interessi,

secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa, dovendosi confermare, sotto tale aspetto, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio.

Ciò comporta che il contribuente, ove richieda all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve, piuttosto, prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

Va ribadito, infatti, che il "rilevante interesse generale" che legittima l'autotutela non può consistere nella mera deduzione dell'erronea imposizione, trattandosi quest'ultimo di un profilo inerente in via esclusiva l'interesse privato (Cass. n. 8211 del 2023 , Cass. 27/04/2022 n. 13136).

Uguualmente, come chiarito da questa Corte, la sussistenza dell'interesse pubblico all'annullamento dell'atto tributario non può affatto desumersi dal disposto di cui all' art. 2 , comma 1, lett. h), del D.M. n. 37 del 1997 , che attribuisce all'amministrazione finanziaria una mera facoltà di esercitare l'autotutela nell'ipotesi di "errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione", prevedendo, peraltro, l'art. 3 del citato D.M. che "Nell'attività di cui all'articolo 2 è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso"; in ogni caso un interesse di tal specie non è ravvisabile nella richiesta di correzione di un proprio errore dichiarativo (Cass. n. 13136 del 2022).

Infine, deve escludersi che l'interesse generale possa coincidere con un interesse astratto al ripristino della legalità; occorre, al contrario, l'allegazione di un interesse concreto e specifico dell'Amministrazione non ravvisabile nel solo vizio di motivazione del diniego laddove quest'ultimo non si di pregiudizio agli interessi di quest'ultima.

12.4. La C.t.r., nel ritenere illegittimo il diniego di autotutela in quanto non sussisteva la definitività degli atti impositivi non si è attenuta a questi principi. Infatti, per un verso ha ritenuto il rimedio esperibile in via alternativa all'impugnazione dell'atto non ancora divenuto definitivo, per altro verso non ha tenuto conto del presupposto dell'interesse di rilevanza generale alla rimozione dell'atto.

La sentenza impugnata, pertanto, va cassata in parte qua. Inoltre, la causa può essere decisa nel merito dichiarando inammissibile l'originario ricorso del contribuente avverso il diniego di annullamento in autotutela in quanto i motivi proposti vertevano tutti sull'infondatezza della pretesa tributaria e sull'erronea motivazione del rifiuto. Non si esplicitavano, dunque, la ragione per la quali, anche a ritenere definitivi gli atti impositivi, l'annullamento del provvedimento di diniego rappresentasse per l'Ufficio una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale, superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto.

13. Il quarto, il quinto ed il sesto motivo vanno esaminati congiuntamente in quanto connessi. Con i medesimi l'Agenzia delle entrate censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che l'Ufficio fosse decaduto dal potere impositivo anche in relazione alla cartella di pagamento relativa all'anno 2007.

Il quinto motivo è fondato, restando assorbiti il quarto ed il sesto.

13.1. Il termine di decadenza stabilito, a carico dell'Ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del Fisco, sicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, da ritenersi, pertanto, eccezione in senso proprio, non rilevabile d'ufficio né proponibile per la prima volta in grado d'appello.

13.2. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi laddove ha annullato la cartella relativa alle imposte per l'anno 2007 affermando che anche rispetto a quest'ultima l'Ufficio fosse incorso in decadenza ex art. 25 D.P.R. n. 602 del 1973 .

Dalla ricostruzione del giudizio esposta dalla stessa contribuente nel controricorso (cfr. pagg. 6 e ss.) risulta, infatti, che la cartella relativa all'anno 2007 era stata impugnata deducendo esclusivamente che l'Ufficio aveva illegittimamente utilizzato la procedura del c.d. controllo automatizzato al di fuori dei presupposti di cui all' art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973 e che la pretesa fiscale era infondata nel merito. La decadenza, pertanto, è stata oggetto di rilievo officioso.

14. Il nono motivo ed il decimo motivo vanno esaminati congiuntamente in quanto connessi. Con i medesimi l'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui, esponendo una seconda ratio decidendi, ha ritenuto illegittima nel merito la ripresa a tassazione di cui alle tre cartelle impugate.

Con riferimento alle cartelle per gli anni 2005 e 2006 i motivi restano assorbiti in ragione dell'inammissibilità del ricorso per le ragioni già esposte.

Con riferimento alla cartella relativa all'anno 2007 il nono motivo è fondato, restando assorbito il decimo.

14.1. E' pacifico che la cartella del 2007 veniva emessa per il recupero a tassazione derivante dalla indeducibilità di perdite che non risultavano correttamente dichiarate per un errore del contribuente nella compilazione della dichiarazione dei redditi.

14.2. Per giurisprudenza consolidata della Corte, nel giudizio d'impugnazione della cartella di pagamento emessa dall'Amministrazione finanziaria ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 per omesso versamento dell'imposta nella misura indicata nella dichiarazione dei redditi, spetta al contribuente che ritrae la propria dichiarazione provare il fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria (nella specie deducibilità di perdite relative ad esercizi pregressi); diversamente, infatti, si determinerebbe un'irrazionale disparità di trattamento tra coloro che chiedono il rimborso di un'imposta versata e non dovuta, onerati di fornire la prova del diritto alla restituzione, e coloro che, dopo essersi dichiarati soggetti ad imposizione ed averne indicato l'ammontare in dichiarazione, ne omettono, in tutto o in parte, il versamento (Cass. 05/03/2020, n. 6239).

14.3. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi in quanto, dopo aver riconosciuto l'errore commesso dal contribuente, ha ritenuto che fosse onere dell'Ufficio verificare, attraverso il controllo della dichiarazione relativa all'anno 2002 (anno in cui la perdita si era realizzata), l'esistenza e consistenza della stessa.

14.4. Di conseguenza la sentenza impugnata va cassata con rinvio nella parte in cui ha annullato la cartella di pagamento relativa all'anno 2007.

15. In conclusione: 1) In relazione ai primi tre motivi, va dichiarato di ufficio inammissibile l'originario ricorso del contribuente avverso le cartelle di pagamento relative agli anni 2005 e 2006 e, di conseguenza, la sentenza va cassata in parte qua ex art. 382 cod. proc. civ.; 2) va accolto il ricorso quanto all'ottavo motivo, assorbito il settimo e di conseguenza, la sentenza va cassata in parte qua e va dichiarato inammissibile ex art. 382 cod. proc. civ. l'originario ricorso del contribuente avverso il diniego di annullamento in autotutela delle cartelle relative agli anni 2005 e 2005; 3) va accolto il ricorso quanto al quinto motivo, assorbito il quarto ed il sesto, e quanto al nono motivo, assorbito il decimo, limitatamente alla cartella del 2007, con conseguente annullamento della sentenza nella parte in cui ha annullato quest'ultima e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto che, in diversa composizione, dovrà pronunciarsi, fornendo congrua motivazione con esclusivo riferimento al merito della cartella del 2007, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte, in relazione ai primi tre motivi di ricorso, dichiara inammissibile l'originario ricorso del contribuente avverso le cartelle di pagamento del 2005 e del 2006 e, per l'effetto, cassa la sentenza impugnata ex art. 382 cod. proc. civ.; accoglie l'ottavo motivo di ricorso, assorbito il settimo, e per l'effetto cassa la sentenza impugnata ex art. 382 cod. proc. civ. e dichiara inammissibile il ricorso avverso il diniego di annullamento in autotutela delle cartelle di pagamento del 2005 e del 2006; accoglie, il quinto e, nei limiti di cui in motivazione, il nono motivo di ricorso, assorbiti il quarto, il sesto ed il decimo e, per l'effetto, cassa la sentenza impugnata nella parte in cui ha annullato la cartella di pagamento relativa all'anno 2007 e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza