

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26372 Anno 2021

Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 29/09/2021

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 24424 del ruolo generale dell'anno 2015, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrente-

Contro

Rosario De Martino

-intimato-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 2781/08/2015, depositata in data 23 marzo 2015, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9 luglio 2021 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.



Rilevato che

-con sentenza n. 2781/08/2015, depositata in data 23 marzo 2015, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Campania aveva rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, nei confronti di Rosario De Martino avverso la sentenza n. 517/5/12 della Commissione tributaria provinciale di Caserta che aveva accolto – limitatamente alle sanzioni- il ricorso proposto dal suddetto contribuente, esercente attività di impresa, avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio, stante l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, per gli anni 2005-2006, aveva accertato nei confronti di quest'ultimo maggior reddito imponibile, ai fini Irpef, Irap e Iva, oltre sanzioni;

-la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che correttamente la CTP aveva annullato gli avvisi in questione limitatamente alle sanzioni applicate per l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, per gli anni 2005-2006, stante l'applicabilità dell'esimente di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/97 (che esclude la punibilità del contribuente quando questi dimostri che il pagamento del tributo non sia stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi), avendo il contribuente presentato denuncia penale nei confronti del commercialista incaricato del pagamento delle imposte e della trasmissione delle dichiarazioni fiscali il quale non aveva provveduto ad effettuare tali adempimenti;

-avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi; è rimasta intimato il contribuente;

-il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-*bis* del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

-con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 6 del d.lgs. n. 472/97 e 2697 c.c. per avere la CTR erroneamente annullato gli avvisi di accertamento in questione limitatamente alle



sanzioni irrogate applicando l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/97, avendo il contribuente presentato la denuncia penale nei confronti del commercialista che, incaricato del versamento delle imposte e della presentazione delle dichiarazioni fiscali per gli anni 2005-2006, aveva ommesso detti adempimenti; ciò senza considerare che l'art. 6, comma 3, cit. condiziona l'applicazione dell'esimente alla sussistenza dei due fatti-presupposto della denuncia del fatto all'autorità giudiziaria e della addebitabilità dello stesso esclusivamente al terzo, dovendo il contribuente dimostrare l'esclusiva responsabilità di quest'ultimo e l'assenza di alcun profilo di colpevolezza nei propri confronti (c.d. *culpa in eligendo* e *in vigilando*);

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame da parte della CTR di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, quale era la prova da parte del contribuente dell'effettiva addebitabilità dell'illecito tributario esclusivamente al proprio commercialista, ai fini dell'applicazione dell'esimente di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/97;

- il primo motivo è fondato;

-l'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 così recita: «Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi»;

- la menzionata norma va coordinata con l'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, la cui prima parte (nella formulazione applicabile *ratione temporis*) così recita: «Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa»;

- il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel modo che segue:

l'art. 5, comma 1, riguarda, in generale, l'elemento soggettivo della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonché colpevole, cioè posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'art. 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali;

-l'applicazione dell'esimente di cui alla disposizione richiamata implica pertanto: a) l'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, esclusi pertanto gli obblighi solo formali; b) l'imputabilità di tale inadempimento ad un soggetto terzo (normalmente l'intermediario incaricato), estraneo alla compagine sociale del contribuente (Cass. n. 20113 del 16/11/2012); c) l'adempimento, da parte del contribuente, di un obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti dell'intermediario, cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di effettuare i pagamenti; d) l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario;

- in materia questa Corte ha affermato il condivisibile principio di diritto: *"in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'esimente di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente ad un soggetto terzo (di regola l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'art. 5, comma 1, del detto decreto, nemmeno sotto il profilo della culpa in vigilando"* (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 28359 del 07/11/2018);

- nella specie, la CTR, non attenendosi al suddetto principio, ha ritenuto applicabile l'esimente (di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 472/97) essendosi il contribuente limitato a presentare la denuncia penale nei confronti dell'incaricato commercialista, senza verificare l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario;

- l'accoglimento del primo motivo, rende inutile la trattazione del secondo con assorbimento dello stesso;

- in conclusione va accolto il primo motivo, assorbito il secondo; con cassazione della sentenza impugnata e, decidendo nel merito, con rigetto del ricorso originario del

contribuente avverso gli avvisi di accertamento in questione con riferimento alle irrogate sanzioni;
- sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dei gradi di merito mentre quelle del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

Per questi motivi

La Corte accoglie il primo motivo, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente con riguardo alle irrogate sanzioni; compensa tra le parti le spese dei gradi di merito; condanna Rosario De Martino al pagamento in favore dell'agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessive euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito; Così deciso in Roma il 9 luglio 2021.

Il Presidente

