28640-21

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Oggetto: giurisdizione in materia tributaria

Composta da

Guido Raimondi	- Primo Presidente-
Felice Manna	- Presidente di Sezione -
Enrico Manzon	- Consigliere Rel. -
Luigi Alessandro Scarano	- Consigliere -
Alberto Giusti	- Consigliere -
Aldo Carrato	- Consigliere -
Marco Marulli	- Consigliere -
Antonietta Scrima	- Consigliere -
Rossana Mancino	- Consigliere -

Oggetto
R.G.N. 16830/2014
Cron. 28640
CC – 14/09/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16830/2014 R.G. proposto da

[redacted] e, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in [redacted], via dei [redacted], presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

– ricorrente –

contro

[redacted]

– intimato –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell' Abruzzo, sezione staccata di Pescara, n. 280/9/13, depositata il 23 maggio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 settembre 2021 dal Consigliere Enrico Manzon.

Rilevato che:

Con sentenza n. 280/9/13, depositata il 23 maggio 2013, la Commissione tributaria regionale dell' Abruzzo, sezione staccata di Pescara, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, avverso la sentenza n. 387/1/9 della Commissione tributaria provinciale di Pescara che aveva accolto il ricorso di contro il rifiuto di sospensione della cartella esattoriale per tributi vari dovuti per l' anno fiscale 2004.

La Commissione tributaria regionale osservava in particolare, in rito, che l'atto della riscossione impugnato doveva farsi rientrare nella previsione di cui all'art. 19, lett. b), d.lgs 546/1992, quale "rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari" ed era perciò impugnabile, con la conseguente sussistenza della giurisdizione tributaria speciale; nel merito, affermava l'illegittimità del diniego di sospensione della cartella di pagamento impugnata, tenendo conto che l'art. 6, d.lgs. 472/1997 aveva innovato la disciplina di cui all'art. 1, legge 423/1995 -secondo la quale la sospensione non poteva essere disposta nel caso, come quello di specie, che il mancato versamento delle imposte fosse dipeso dal, pacificamente denunciato, fatto illecito di un terzo (*adiectus solutionis causa*) privo del requisito di iscrizione ad un albo professionale- eliminando quest'ultimo presupposto nonché quello dell'intervenuta condanna penale del terzo.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo tre motivi.

Il rimaneva intimato.

La sezione specializzata tributaria ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite civili ex art. 374, primo comma, cod. proc. civ.

Considerato che:

Con il primo motivo –ex art. 360, primo comma, n. 1, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente denuncia il difetto di giurisdizione del giudice speciale tributario, così come ritualmente e reiteratamente eccepito nei due gradi di merito, affermando la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativo, posto che il provvedimento impugnato (diniego di sospensione della riscossione ex art. 1, legge 423/1995) non solo non risulta categorizzato dall'art. 19, d.lgs 546/1992, ma, soprattutto, ha natura discrezionale e non è quindi sindacabile da parte dell'A.G. investita, ma appunto solo da quella amministrativa.

La censura è infondata.

Va ribadito che:

-«La controversia riguardante il rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento notificato al contribuente e concernente la rettifica del reddito d'impresa appartiene alla giurisdizione del giudice tributario, rientrando nella previsione dell'art. 2, comma 1, lett. a), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (già nel testo anteriore alla modifica di cui all'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, applicabile "ratione temporis"), che fa riferimento alle controversie relative alle «imposte sui redditi». Né appare corretto attribuire rilevanza, ai fini dell'individuazione della giurisdizione, all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, che indica - con elencazione suscettibile di interpretazione estensiva, in ossequio ai principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) - la tipologia degli atti oggetto di impugnazione, ponendo la diversa questione della proponibilità della domanda dinanzi al giudice tributario, in ragione della inclusione o meno dell'atto nel citato elenco» (Cass., Sez. U, Sentenza n. 3774 del 18/02/2014, Rv. 629555 - 01);

-«In tema di contenzioso tributario, l'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, configurando la giurisdizione tributaria come giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato, comporta la devoluzione alle commissioni tributarie anche delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, non assumendo alcun rilievo la natura discrezionale di tali provvedimenti, in quanto l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi, ferma restando la necessità di una verifica da parte del giudice tributario in ordine alla riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda» (Cass., Sez. U, Sentenza n. 7388 del 27/03/2007, Rv. 596023 - 01).

Deve dunque ritenersi ferma e va senz'altro condivisa la giurisprudenza di questa Corte quale orientata nel senso che l'impugnabilità dell'atto non condiziona la giurisdizione speciale tributaria, che deve considerarsi generale nella materia *de qua* dopo la novella (ex legge 448/2012, art. 12, comma 2) dell'art. 2, d.lgs 546/1992, e che nemmeno la natura discrezionale dell'atto impugnato indirizza la controversia verso la competenza giurisdizionale amministrativa.

Peraltro la, puntuale, disciplina legislativa applicabile nel caso di specie (v. *infra*), porta comunque ad escludere che nel caso in questione all'agenzia fiscale sia attribuito un potere provvedimentale discrezionale, parendo piuttosto il medesimo strettamente parametrato alla sussistenza di precisi presupposti dati dalla disciplina medesima.

Con il secondo motivo –ex art. 360, primo comma, nn. 3-4, cod. proc. civ.- la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 19, lett b) o h), d.lgs 546/1992, poiché la CTR ha affermato che il diniego di spospensione della riscossione ex art. 1, legge 423/1995 è atto

impugnabile, equiparandolo ad un rigetto di domanda di definizione agevolata di rapporti tributari.

La censura è infondata.

L'art. 1, legge 423/1995, nella versione applicabile *ratione temporis*, così prevede «*1. La riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento e' sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, iscritti nei rispettivi albi, in dipendenza del loro mandato professionale. 2. La sospensione e' disposta dal responsabile della direzione regionale delle entrate territorialmente competente, che provvede su istanza del contribuente o del sostituto d'imposta, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorita' giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria, dopo il pagamento dell'imposta ancora dovuta, e sempre che il contribuente dimostri di aver provvisto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente. 3. Dopo che la sentenza di condanna o quella di applicazione della pena su richiesta delle parti che accertino l'esistenza del reato a carico del professionista di cui al comma 1 sono divenute irrevocabili, l'ufficio tributario che ha irrogato le sanzioni commuta l'atto di irrogazione a carico del professionista e ne dispone lo sgravio in favore del contribuente. Qualora intervenga una sentenza declaratoria di amnistia o di intervenuta prescrizione del reato o di non doversi procedere per motivi di natura processuale, il contribuente continuera' ad avvalersi della sospensione del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie a condizione che promuova azione civile entro tre mesi dalla sentenza, fornendone prova all'ufficio tributario competente. In tale ipotesi, alla sospensione consegue lo sgravio del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie qualora il professionista sia condannato nel giudizio civile con sentenza irrevocabile. 4. Nel caso*

in cui l'azione penale nei confronti del professionista si concluda con una sentenza assolutoria, l'ufficio tributario revoca il provvedimento di sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente con una maggiorazione pari al 50 per cento delle stesse. 5. Il cancelliere presso l'ufficio giudiziario che ha pronunciato la sentenza nei confronti del professionista ne da' notizia, entro sessanta giorni dalla data in cui e' divenuta irrevocabile, alla direzione regionale delle entrate territorialmente competente. I termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni sono sospesi per tutta la durata del giudizio penale a carico del professionista. 6. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono previste le modalita' di commutazione delle sanzioni a carico del professionista, dello sgravio a favore del contribuente e della trasmissione delle notizie fra direzione regionale delle entrate ed ufficio tributario impositore. 6-bis. In presenza dei presupposti di cui al comma 1, nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono comprovate difficolta' di ordine economico, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio competente per territorio puo' disporre la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonche', alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di cui all'articolo 38-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi indicati dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni. 7. Le disposizioni della presente legge si applicano, per i periodi di imposta precedenti la data della sua entrata in vigore, anche nel caso di incarichi conferiti a soggetti non iscritti in albi

professionali. La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sara' inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato».

Premesso in linea generale che è consolidato il principio di diritto che l'elenco di cui all'art. 19, d.lgs 546/1992 non è tassativo e può essere interpretato estensivamente (*ex multis*, cfr. Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 27601 del 30/10/2018, Rv. 650966 - 01), appare corretta l' ermeneusi della citata disposizione legislativa da parte della CTR abruzzese.

Tale contesto normativo infatti, complessivamente considerato, evidentemente delinea per il contribuente una possibilità di definizione agevolata di un rapporto tributario, sia sotto il profilo, sostanziale, della esclusione (sgravio), per commutazione, di penalità derivanti dall'omesso versamento di tributi (comma 3) sia sotto il profilo, procedimentale, della possibilità di accedere alla sospensione e quindi alla rateizzazione del pagamento del dovuto (commi 1 e 6 bis).

Con il terzo motivo –ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione degli artt. 1, commi 1, 6 bis e 7, legge 423/1995, 6, comma 3, d.lgs. 472/1997, poiché la CTR ha affermato che quest'ultima disposizione legislativa ha modificato la prima in senso favorevole al contribuente, in particolare escludendo che per l'applicabilità della procedura agevolativa in questa prevista sia condizione necessaria la qualifica di professionista iscritto ad un albo professionale del soggetto terzo delegato autore del mancato pagamento di debiti tributari.

La censura è fondata.

Questa Corte ha chiarito che le due previsioni normative si pongono ed operano su piani diversi, dunque hanno diverse sfere di applicazione, riguardando l'art. 1, legge 423/1995 la fase della riscossione dei crediti tributari e dettandone regole speciali/specifiche (sospensione/sgravio), prevedendo diversamente

l'art. 6, comma 3, d.lgs. 472/1997 una causa -generale- di non punibilità dei contribuenti (in senso lato) per omesso versamento di tributi addebitabile al fatto di un terzo (cfr. Cass., 9422/2018, 24535/2017).

Il rapporto tra le due discipline è dunque quello tipico specialità/generalità, con tendenziale prevalenza applicativa della disciplina speciale su quella generale, pur non escludendosi la possibilità di un' applicazione giudiziale "parallela", ma non collidente, delle medesime, secondo il principio di diritto che «In materia di violazioni di leggi tributarie, l'art. 1 della l. n. 423 del 1995, il quale prevede la sospensione della riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie (per omesso, insufficiente o ritardato versamento d'imposta) qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, dei professionisti indicati nella legge citata che abbiano agito in costanza del loro mandato professionale, va interpretato - al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento ed in coerenza con quanto previsto dal sopravvenuto art. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997, norma di carattere più generale rispetto alla precedente - nel senso che non solo in fase di riscossione, ma anche in sede contenziosa la non punibilità del contribuente possa essere dimostrata attraverso la prova, il cui onere grava su quest'ultimo, di aver fornito al professionista incaricato, denunziato all'Autorità giudiziaria, la provvista di quanto dovuto all'Erario e di avere vigilato sul puntuale adempimento del mandato, non occorrendo il rispetto degli ulteriori adempimenti procedurali previsti dalla citata l. n. 423 (istanza di sospensione da parte del contribuente con allegazione della denuncia del reato all'Autorità giudiziaria)» (Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 24535 del 18/10/2017, Rv. 646676 - 01).

In altri termini, l'applicabilità delle due disposizioni legislative non è reciprocamente condizionata e tantomeno può affermarsi che la più recente, generale, abbia portata parzialmente abrogativa della più risalente, speciale, stante il principio ermeneutico che *lex posterior*

generalis non derogat priori speciali. Piuttosto bisogna accertare se, fermo il nucleo normativo "specializzante" dell'art. 1, legge 423/1995, nel caso concreto vi siano margini di applicabilità residuale/generale dell'art. 6, comma 3, d.lgs. 472/1997, che con il primo in ogni caso non entrino in contraddizione e che ne possano integrare gli effetti, anche al fine di evitare non ragionevoli disparità di trattamento di diritto intertemporale.

La sentenza impugnata si è posta chiaramente in contrasto con questa interpretazione del rapporto tra dette disposizioni legislative ed il giudice del rinvio dovrà dunque attenervisi, verificandone -nei limiti fattuali dell'oggetto cristallizato della causa (atto impugnato/motivi del ricorso introduttivo della lite)- la fondatezza delle pretese del contribuente.

In conclusione, accolto il terzo motivo del ricorso, respinti il primo ed il secondo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, per nuovo esame ed anche per le spese del presente giudizio

PQM

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, respinge il primo ed il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Cosi deciso in Roma, 14 settembre 2021

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 18 OTT. 2021

Il Funzionario Giudiziario
Dott.ssa Sabrina Pacitti

Funzionario Giudiziario
dott.ssa Sabrina PACITTI