

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1969 Anno 2019
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: DI STEFANO PIERLUIGI
Data pubblicazione: 24/01/2019

ORDINANZA

sul ricorso 27264-2011 proposto da:

ASA AZIENDA SERVIZI AMBIENTALI SPA, elettivamente domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato CLAUDIO LUCISANO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato RAFFAELLO LUPI;

- ricorrenti -

contro

2018 AGENZIA DELLE DOGANE in persona del Direttore pro
2987 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 103/2010 della

GOMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LIVORNO, depositata il
22/09/2010;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 11/09/2018 dal Consigliere Dott.
PIERLUIGI DI STEFANO.

FATTI DI CAUSA

1. La Asa Trade spa, esercente attività di vendita di gas metano, versava in ritardo le rate di acconto delle accise dovute per i mesi di dicembre 2001 e dicembre 2002, rispettivamente uno e tre giorni dopo la scadenza. In conseguenza, l'Agazia delle Dogane, con vari atti di contestazione ed irrogazione di sanzioni:

- applicava la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, del D. Lgs. 471/1997 n. 471 nella misura del 30% dell'importo tardivamente versato;
- intimava il pagamento dell'indennità di mora nella misura del 6% dell'imposta (ridotta al 2% per la brevità del ritardo) ai sensi dell'art. 3, comma 4, del D. Lgs. 504/1995, oltre interessi.

2. La società impugnava tali atti dolendosi innanzitutto della duplicazione di sanzioni essendo stata applicata sia quella generale che quella prevista in via specifica per le accise. Inoltre, rilevava la sproporzione della sanzione rispetto al carattere assolutamente trascurabile del preteso ritardo, anche con riferimento alla disciplina sul ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/97.

2.1 La CTP di Livorno con sentenza del 5 giugno 2008, rigettava il ricorso della contribuente sostenendo che:

- non vi era stata alcuna duplicazione di sanzioni in quanto la indennità di mora di cui alla disciplina speciale non ha carattere sanzionatorio bensì solo indennitaria.
- Non vi era alcuna incertezza della disciplina sui termini di pagamento.
- Non era applicabile la disciplina di cui all'articolo 13, comma 1, dlgs 471/1997, non ricorrendo le situazioni previste da tale norma.
- Non era applicabile l'articolo 7, comma 4, del D.lgs 472/1997 in assenza delle eccezionali circostanze previste dalla norma stessa.

2.2 La CTR di Firenze sez. distaccata di Livorno, con sentenza 103/14/2010 dell'11 giugno 2010/22 settembre 2010, rigettava l'appello della contribuente confermando che gli interessi di mora hanno natura risarcitoria e, quindi, non sono sovrapponibili alla sanzione. Quest'ultima, poi, non poteva essere ridotta essendo determinata in importo fisso.

3. Contro tale decisione la società propone i seguenti motivi di ricorso:

1) "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3, comma 4 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. e dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 per l'illegittimità del cumulo sanzionatorio tra indennità di mora prevista dalla disposizione speciale



contenuta nel Testo Unico delle Accise e la sanzione per tardivo versamento comminata dal decreto sulle sanzioni amministrative tributarie. Motivazione contraddittoria e/o insufficiente sul punto (art.360, comma 1 no.3 e 5 cod. proc. civ.).

2) "Violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per omessa pronuncia sulla tempestività o meno dei versamenti effettuati in data 28 dicembre 2001 e 30 dicembre 2002. Violazione e falsa applicazione dell'art. 28 della legge n.388/2000 e degli articoli 3, comma 4, e 26, comma 13 del D.lgs.n. 504/1995 (art.360, comma 1, nn. 3 e 4 cod. proc. civ.)."

3) "Violazione dell'art.112 cod. proc. civ. per omesso esame della richiesta di disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza circa il termine di versamento dell'acconto dell'accisa sul gas metano (art. 360, comma 1, n.4 cod. proc. civ.)."

4) "Applicabilità dello ius superveniens che ha generalizzato la riduzione delle sanzioni pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo in presenza di lievi ritardi negli adempimenti ex art.13 del D.lgs. n.471/1997 come modificato dal D.L. n.98/2011 convertito dalla legge n. 111/2011."

3.1 La Agenzia delle Dogane si costituisce con controricorso con il quale deduce:

1) l'infondatezza del primo motivo di ricorso alla luce dell'orientamento giurisprudenziale prevalente che esclude che vi sia una duplicità di sanzioni.

2) la inammissibilità del secondo motivo di ricorso poiché la questione della tempestività dei pagamenti è stata posta solo nel corso del giudizio di primo grado e non riproposta con i motivi di appello.

3) L'inammissibilità del terzo motivo di ricorso poiché la richiesta di disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza circa il termine di versamento non è stata riproposta in appello. Né, comunque, risultano dedotte le eccezionali circostanze richieste dall'art. 7, comma 4, del D. Lgs. 472/'97 per ridurre la sanzione.

La società ricorrente ha presentato una memoria in risposta agli argomenti della Agenzia delle Dogane.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Sul piano logico va considerato innanzitutto il secondo motivo che sostiene una interpretazione dell'art. 28 della legge n.388/2000 secondo la quale non vi sarebbe stato alcun ritardo dei versamenti.

Al riguardo, però, va considerato che la questione della mancata risposta sul punto della disciplina applicabile e, comunque, della corretta individuazione del



termine di pagamento, non risulta essere stata proposta con l'atto di appello. Quindi, non può essere dedotta in questa sede.

2. Il primo motivo di ricorso, invece, risulta fondato.

La questione proposta riguarda la legittimità o meno della contemporanea applicazione, per la ipotesi del ritardo del pagamento delle accise,

- della sanzione del 30% sul dovuto prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 471 del 1997

- dell' indennità di mora di cui all' art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995 nella misura del 6% (2% per ritardi entro i 5 gg).

2.1 Nella giurisprudenza di questa Corte ha sinora prevalso l'indirizzo che ritiene che sia possibile il cumulo di sanzione ed indennità di mora non essendo quest'ultima una sanzione.

In tale senso si veda «Sez. 5, Sentenza n. 23517 del 12/09/2008 (Rv. 604442 - 01) Posto che il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 disciplina le sanzioni amministrative in materia di riscossione destinate a valere, in generale, per tutti i tributi, e che il sistema sanzionatorio è integrato con le disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504), nel caso di omesso pagamento dell'imposta di consumo sul gas (nella specie relativa all'anno 2001) trovano applicazione sia l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, sia l'art. 3, n. 4, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, nel testo vigente "ratione temporis", che prevede un'indennità di mora dovuta per il ritardato pagamento: dette norme sono, infatti, pienamente compatibili e non realizzano un cumulo di sanzioni, in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio leso (con riguardo all'indennità di mora)». In termini sostanzialmente adesivi, si vedano le successive Cass. 14303/09, Cass. 8553/11, Cass. 16165/16.

2.2 Il collegio ritiene, invece, di aderire ad una diversa interpretazione di cui si anticipa il principio di diritto.

«Nel caso di tardivo versamento dell'imposta di consumo sul gas trova applicazione il D.Lgs. n. 504, art. 3, comma 4, e non anche il d.lgs. n. 471 del 1997, art. 13, dato che l'art. 3, comma 4, nel suo secondo periodo del testo originario e nel suo quinto periodo nel testo vigente nel 2001 a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 8-bis, DL 1° ottobre 2001, n. 356, conv. in L. 30 novembre 2001, n. 418, prevede la corresponsione oltre agli interessi, in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali, con funzione reintegrativa del patrimonio leso,



di un'indennità di mora, del 6 per cento, riducibile al 2 per cento se il pagamento avviene entro 5 giorni dalla data di scadenza, con funzione sanzionatoria, che colpisce l'inerzia del contribuente, quando questi non provveda a pagare il tributo entro il termine stabilito nel pubblico interesse».

2.3 La tesi, qui non condivisa, della cumulabilità dei due pagamenti è fondata sull'affermazione che non si tratterebbe in entrambi i casi di "sanzioni": solo l'art. 13 Dlgs 471/1997 rappresenta, testualmente, la "sanzione" mentre l'art. 3, comma 4, del T.U. sulle accise, nel prevedere un pagamento del 6% di "indennità di mora" (ridotta al 2% in caso di pagamento nei cinque giorni dalla scadenza) cui si aggiungono "gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali", rappresenterebbe invece una reintegrazione del patrimonio lesa ("misura risarcitoria": Cass. 23517/08).

Quest'ultimo è, di fatto, l'unico argomento per sostenere tale lettura; appare, però, meramente assertivo e non si può condividere in presenza sia di un dato testuale - l'espressa previsione di interessi sulla somma non tempestivamente pagata - sia di argomenti logici in senso inverso.

3. Il complesso delle conseguenze che l'art. 3, comma 4, l. cit. riconnette al ritardo del pagamento dimostra con immediatezza la natura sanzionatoria dell'indennità di mora:

Innanzitutto è la stessa previsione di una indennità di mora in misura fissa che si aggiunge agli interessi compensativi in misura "ordinaria" (proporzionati al tempo di ritardo del pagamento) che fa ritenere che siano (solo) questi ultimi a svolgere la funzione di reintegrazione del patrimonio.

Si tratta di un dato evidente, ancora di più nel testo originario del D.lgs 504/1995, vigente all'epoca che, in modo speculare, prevedeva che sulle somme restituite per il pagamento di accise in misura eccessiva (art. 14) fossero corrisposti al contribuente interessi compensativi nella stessa misura dell'art. 3, comma 4 (la norma attuale, invece, assegna al contribuente i comuni interessi legali).

3.1 A fronte di una tale previsione di specifici interessi a compensazione del ritardo, la "indennità di mora" non ha la stessa natura.

Non la ha innanzitutto perché la sua misura non si presta affatto ad una tale funzione di reintegrazione del patrimonio perché sproporzionata rispetto alla semplice "reintegrazione": non è tale la misura del 6%, né lo è la misura del 2% per un ritardo sino a cinque giorni.

Non si può neanche affermare che la misura della indennità nel 6% possa rappresentare una forfettizzazione che tiene conto, oltre che di quelli minimi, anche

di ritardi molto rilevanti; difatti la stessa disposizione, per limitare il ritardo, prevede un altro modo di induzione al pagamento in quanto *"Dopo la scadenza del suddetto termine, non è consentita l'estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino all'estinzione del debito d'imposta"*.

3.2 La immediata evidenza è, invece, che la somma dovuta in percentuale fissa sul tributo, ulteriore rispetto alla *"remunerazione"* per la indisponibilità di cassa dell'ente impositore, sia una *"sanzione"* e non una forma di reintegrazione del patrimonio.

3.3 Ulteriori argomenti, poi, confermano che l'indennità di mora non abbia affatto una funzione risarcitoria:

- la stessa misura fissa, indipendentemente dalla misura del ritardo:
- la misura fissa per il *"lieve"* ritardo – anche valutando l'entità della riduzione e considerando anche in questo caso la assenza di gradualità, si conferma che non si tratta certo di una reintegrazione del patrimonio.
- il porsi tale indennità di mora in una progressione della coercizione che arriva al blocco del deposito fiscale.

3.4 La diversa interpretazione, invece, si ribadisce, si limita ad affermare la natura riparatoria dell'indennità senza indicare elementi significativi che lo dimostrino, a fronte di un testo la cui immediata evidenza è di segno contrario.

4. Infine, a sostegno della interpretazione del carattere di sanzione della indennità, si deve considerare anche l'effetto di un trattamento differenziato rispetto agli altri tributi.

Affermando il cumulo di sanzione e *"indennità di mora"*, il ritardo di pagamento delle accise, al di là del nomen iuris dei vari sovrapprezzi imposti al contribuente, comporterebbe un onere maggiore rispetto al ritardo di pagamento di altre imposte senza ragioni per giustificare tale diversità. Vi sarebbe, quindi, un serio dubbio sul rispetto di condizioni di uguaglianza e proporzionalità.

Gli stessi problemi, invece, non si pongono se si afferma la specialità dell'art. 3 l. cit.; l'apparente misura inferiore della sanzione per il ritardo di pagamento delle accise rispetto alle sanzioni per la generalità dei tributi trova spiegazione nella ulteriore conseguenza propria della normativa sulle accise, ovvero il blocco immediato dell'attività economica cui è riferito il tributo (impossibilità di movimentare il prodotto).

3.5 In definitiva, opera il principio di specialità per cui nella situazione in oggetto è applicabile solo la sanzione della disciplina propria delle accise.

Gli ulteriori motivi vanno rigettati in quanto, a parte la parziale incidenza sugli stessi dell'accoglimento del secondo, propongono questioni non riproposte in grado di appello.

4. In base alle ragioni della decisione e non essendo dubbie le premesse in fatto, è possibile adottare decisione nel merito ex art. 384 cod. proc. civ. nel senso di accoglimento del ricorso originario quanto all'annullamento degli atti impugnati limitatamente alla applicazione della sanzione prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, in quanto non dovuta.

Le spese di tutti i gradi del giudizio, in ragione delle incertezze interpretative sulle norme in questione, vanno integralmente compensate.

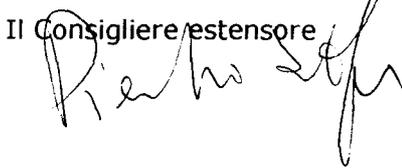
Per questi motivi

la Corte:

Accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata limitatamente al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario nei limiti di cui in motivazione. Compensa le spese di tutti i gradi di giudizio.

Roma, così deciso nella camera di consiglio dell'11 settembre 2018

Il Consigliere estensore



il Presidente

