Sentenza del 16/06/2022 n. 19338 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla narrazione in fatto della pronuncia del giudice di appello si evince che: l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva emesso nei confronti di A.E., nella sua qualità di rappresentante fiscale, un avviso di pagamento, a titolo di indennità di mora ed interessi, per il ritardato pagamento delle accise su partite di birra importate in regime di sospensione di imposta; avverso il suddetto atto impositivo il contribuente aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Verona; avverso la suddetta pronuncia il contribuente aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, ha accolto l'appello.

In particolare, ha ritenuto che: la questione prospettata riguardava la sussistenza degli elementi di prova necessari per riferire il fatto del ritardato pagamento delle accise alla condotta e alla volontà del contribuente; il pagamento delle accise da parte del rappresentante fiscale sulle merci di provenienza comunitaria richiedeva che questi fosse in possesso del documento DAA; nel caso in esame, il rappresentante fiscale aveva ricevuto il documento DAA solo dopo che la merce era stata inviata direttamente al destinatario e, solo dopo essere venuto in possesso di tale documento, aveva potuto provvedere al pagamento dell'accisa; sebbene il contribuente avesse versato l'accisa in un tempo successivo rispetto a quello dovuto, nessuna prova era stata fornita dall'Agenzia dellle dogane circa l'intenzionalità della condotta da parte del contribuente, in particolare sul fatto che questi avesse effettivamente operato al fine di ricevere il documento DAA solo dopo che la merc:e era pervenuta direttamente al destinatario finale senza che questa transitasse presso la sua sede; non vi era alcuna norma che imponesse al contribuente di denunciare le irregolarità delle operazioni di sdoganamento e di controllare che tutti i soggetti coinvolti (esportatore estero, trasportatore e destinatario finale) si comportassero in modo da assicurare il pagamento dell'accisa entro i termini fissati dalla legge; non sussistevano, quindi, elementi di prova tali da condurre a ritenere la diretta responsabilità del contribuente nel ritardato pagamento dell'accisa, con conseguente non legittimità della sanzione.

In sentenza, inoltre, si dà atto della circostanza che il rappresentante fiscale aveva prospettato la non corretta applicazione della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, stante l'applicazione della indennità di mora, di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, avente funzione sanzionatoria, nonchè la mancata applicazione della disciplina della continuazione in materia di sanzioni.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a tre motivi di censura.

Il contribuente è rimasto intimato.

Motivi della decisione

Preliminarmente va rilevato che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha provveduto al rinnovo della notifica del ricorso all'intimato, secondo quanto disposto da questa Corte con l'ordinanza del 7 dicembre 2018, con atto notificato il 25 settembre 2019, ricevuto dal destinatario il 9 ottobre 2019, con conseguente regolare instaurazione del contraddittorio.

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, e dell'art. 2697 c.c., in materia di onere della prova, per avere ritenuto che la prova dell'elemento soggettivo della condotta per le violazioni commesse fosse a carico dell'amministrazione finanziaria, mentre, nella fattispecie, era certa la coscienza e volontà della condotta del contribuente su cui gravava, quindi, l'onere di provare la mancanza di dolo o di colpa.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, per avere escluso la responsabilità del contribuente, sotto il profilo soggettivo, sulla base della sola ritenuta inesistenza della volontarietà delle modalità di sdoganamento compiute nelle fattispecie, essendo invece sufficiente un comportamento imputabile a titolo di colpa, in particolare la negligenza del contribuente, attesa la sua qualità di operatore esperto del settore.

3. I motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono fondati. La vicenda in esame attiene alla configurabilità dei presupposti previsti dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, per ritenere sanzionabile la condotta del contribuente che, nella sua qualità di rappresentante fiscale, ha provveduto in ritardo al pagamento delle accise sulle merci di provenienza comunitaria.

Dalla sentenza impugnata si evince che la merce soggetta ad accisa veniva inviata direttamente al destinatario finale senza farla prima transitare presso il rappresentante fiscale, il quale, poi, provvedeva al pagamento dell'accisa dovuta solo dopo che la merce era stata consegnata al destinatario finale e che questi aveva provveduto a inviargli i documenti DAA. Non è in discussione il fatto in sè del ritardo nel pagamento, ma la riconducibilità del suddetto ritardo alla condotta del contribuente (e, quindi la sanzionabilità della condotta), come espressamente precisato dalla sentenza censurata, laddove puntualizza che il problema principale della vicenda in esame attiene alla ricerca della prova idonea a ricondurre il fatto del ritardato pagamento alla condotta ed alla volontà del contribuente.

4. Assume particolare rilevanza, ai fini della compiuta definizione della presente controversia, la circostanza che dalla stessa pronuncia censurata si evince che il contribuente aveva, fra l'altro, contestato in appello la violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, in quanto, nella materia delle accise, troverebbe applicazione la sola previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4.

Il profilo in esame assume rilievo in quanto si pone la questione della corretta applicazione del citato D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, dunque della legittima irrogazione della sanzione prevista

dal suddetto articolo laddove il rappresentante fiscale abbia tardivamente provveduto al pagamento dell'accisa.

In realtà, alla luce dei parametri normativi di riferimento, laddove il rappresentante fiscale abbia versato in ritardo l'accisa, è corretto ritenere che lo stesso sia tenuto al pagamento cumulativo sia dell'indennità di mora, di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, sia della sanzione, di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, sicchè non può porsi, nel caso di specie, alcuna questione di non corretta irrogazione della suddetta sanzione.

4.1. L'orientamento tradizionale della giurisprudenza di questa Corte.

La questione della natura dell'indennità di mora di cui al citato D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, in particolare, è stata esaminata da questa Corte sotto il profilo della cumulabilità della suddetta previsione con quella di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Si è, più specificamente, affrontata la questione se, in caso di tardivo pagamento dell'accisa, sia o meno cumulabile l'indennità di mora, di cui al citato D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, con la sanzione di cui al citato D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13. Sul punto, la giurisprudenza di questa Corte, fin dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 471 del 1997, D.Lgs. n. 472 del 1997 e D.Lgs. n. 473 del 1997, si è orientata nel senso di ritenere che l'indennità di mora di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, ha natura risarcitoria e che, pertanto, sia cumulabile con la sanzione prevista dal D.Lqs. n. 471 del 1997, art. 13. In particolare, con la sentenza 12 settembre 2008, n. 23517 (cui hanno fatto seguito: Cass. civ., 19 giugno 2009, n. 14303; Cass. civ., 4 agosto 2010, n. 18140; Cass. civ., 14 aprile 2011, n. 8553; Cass. civ., 7 maggio 2015, n. 9176), questa Corte ha precisato che il D.Lgs. n. 471 del 1997 è "un atto normativo che, lo si desume dal titolo, oltre a regolare le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto, disciplina le "sanzioni amministrative in materia di riscossione dei tributi" in generale cioè per la riscossione di tutti i tributi." Ciò trova conferma, in quest'ottica, nella circostanza che nel "sistema sanzionatorio costruito mediante i tre D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, non esiste alcun'altra disposizione normativa che preveda la reazione dell'ordinamento per gli illeciti commessi in occasione della riscossione." In questo ambito, si è precisato che il sistema sanzionatorio generale viene poi integrato con le singole disposizioni normative speciali d'imposta che, per quel che riguarda le accise, sono contenute nel D.Lgs. n. 504 del 1995 ed in particolare nell'art. 3, comma 4, citato.

Più specificamente, con la pronuncia di questa Corte n. 23517/2008 è stata affermata la natura risarcitoria della indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit., ponendo l'attenzione sulla diversità di funzione della stessa rispetto alla sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Ed invero, si è affermato che: "le due disposizioni normative si applicano cumulativamente, perchè in relazione al medesimo oggetto esse assumono un contenuto diverso: la sanzione amministrativa è quella del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1, e "la misura risarcitoria dell'indennità di mora è quella del D.Lgs. n. 504 del 1997, art. 3, commi 4 e 5". L'imposizione del vincolo di pagare, pertanto, assume una diversa funzione per l'una e per l'altra misura, "afflittiva quella della sanzione e reintegrativa del patrimonio leso quella dell'indennità di mora" e tale

diversità "giustifica la loro contemporanea applicazione" che non realizza alcun cumulo di sanzioni "ma soltanto due diverse pretese di pagamento in base a titoli diversi, tra loro pienamente compatibili per la loro diversità di struttura e funzione".

Con la successiva pronuncia di questa Corte n. 16165/2016 è stato ulteriormente precisato che, proprio sulla base della diversità di funzioni, l'indennità di mora costituisce "un accessorio naturale e necessario del tributo che non esclude quindi l'applicabilità della sanzione".

4.2. Il mutamento di indirizzo nella giurisprudenza di questa Corte. L'orientamento tradizionale della giurisprudenza di questa Corte, basato, come visto, sulla qualificazione della indennità di mora di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, in termini di "accessorio naturale del tributo", con funzione di risarcimento del danno causato dal fatto obbiettivo del ritardo nel pagamento del tributo, con conseguente cumulabilità, quindi, con la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, è stato oggetto di rivisitazione con la pronuncia di questa Corte 21 novembre 2018, n. 30034, che ha enunciato il seguente 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 dal D.L. 1 ottobre 2001, n. 356, art. 8-bis, 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".

In difformità, quindi, rispetto al precedente e costante orientamento di questa Corte, con il suddetto principio è stata affermata la natura sanzionatoria della previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, e la sua prevalenza, secondo il rapporto di specialità, sulla previsione sanzionatoria di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

5. La conferma dell'orientamento giurisprudenziale tradizionale di questa Corte.

Questo Collegio ritiene che debba trovare conferma l'orientamento giurisprudenziale tradizionale di questa Corte, come sopra illustrato, e che non possa darsi continuità al recente indirizzo, di cui alla pronuncia n. 30034/2018, che ha qualificato l'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit., in termini di sanzione, dovendosi, invece, ribadire la natura risarcitoria della stessa e la sua cumulabilità con la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

A tal proposito, assume rilevanza fondamentale la lettura storico-sistematica della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., che tiene conto sia del contenuto sostanziale della stessa sia dei successivi interventi normativi di data anche successiva all'introduzione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

In sostanza, è il complessivo sistema normative della specifica materia in esame delineato dal legislatore sia con l'introduzione del D.Lgs. n. 504 del 1995 in materia di accise che con i successivi interventi normativi che consente di ricostruire quale sia stato il concreto atteggiarsi

della volontà del legislatore circa la configurazione dell'effettiva natura dell'indennità di mora in esame, del suo ambito di applicazione nonchè dei rapporti della stessa con la sanzione di cui all'art. 13, cit.: in questa attività ermeneutica rilevano in modo significativo sia la specifica previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit. nell'ambito della stessa disciplina delle accise di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, sia i successivi interventi legislativi che, come si avrà cura di specificare, risultano espressivi della continuità della scelta legislativa di qualificare l'indennità di mora in esame quale rimedio risarcitorio conseguente al tardivo pagamento dell'accisa, cumulabile, quindi, con la sanzione di cui all'art. 13, cit..

5.1. La collocazione sistematica del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4.

Il primo profilo che va esaminato ha riguardo alla specifica previsione contenuta nel citato D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, ed alla sua collocazione sistematica nell'ambito del D.Lgs. n. 504 del 1995.

Va quindi osservato che l'assetto normativo delle imposte di fabbricazione e di consumo risale a testi unici, approvati con decreto in data 8 luglio 1924, e, nel caso degli oli minerali, al R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334, convertito dalla L. 2 giugno 1939, n. 739, successivamente più volte modificati, e a numerose altre disposizioni legislative successivamente intervenute.

L'adozione del testo unico di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995 trova la sua fonte nella L. delega n. 427 del 1993, che ha avuto la finalità di dare "ordine e sistemazione ad un settore impositivo che ha assunto un ruolo sempre più importante sia nella politica di bilancio, per l'elevato gettito che procura, sia nella politica economica, per l'incidenza che ha questa imposizione sui consumi delle imprese e delle persone, sia nella politica ambientale, potendo orientare le scelte dei consumatori sui prodotti meno inquinanti" (vd. relazione illustrativa al D.Lgs. n. 504 del 1995), anche tenuto conto delle esigenze derivanti dal processo di integrazione Europea.

Nella medesima relazione illustrativa viene posto in particolare evidenza che "questo obiettivo di razionalizzazione non poteva non riguardare anche la materia delle sanzioni, per le quali si è dovuto fare un censimento di tutte le numerose ipotesi di violazioni previste dalle disposizioni legislative vigenti per effettuarne il loro coordinamento ed aggiornamento, cercando di unificare, per quanto possibile, le varie fattispecie di violazioni penali dalle quali derivano sottrazioni fraudolente al pagamento del tributo e le diverse fattispecie di violazioni amministrative, concernenti errori materiali ed inosservanza di formalità e di adempimenti che non comportano evasione di imposta".

In attuazione della delega, il legislatore delegato ha quindi emanato il "Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative", diviso in quattro titoli, il primo dei quali reca la "disciplina delle accise", a sua volta suddiviso in quattro capi, dedicati alle "disposizioni generali" in tema di accise (artt. 1-20), ai "prodotti energetici" (artt. 20-26), all"'alcole e bevande alcoliche" (artt. 27-39), ai tabacchi lavorati (artt. 39bis - 39cluodecies) e alle sanzioni (artt. 40-51).

Il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, prevede che: "Per i prodotti immessi in consumo in ciascun mese, il pagamento dell'accisa deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese

successivo, per le immissioni in consumo avvenute n& mese di luglio, il pagamento dell'accisa è effettuato entro il giorno 20 del mese di agosto; per le immissioni in consumo avvenute dal 1 al 15 del mese di dicembre, il pagamento dell'accisa deve essere effettuato entro il giorno 27 dello stesso mese ed in tale caso non è ammesso il versamento unitario ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, Art. 17. Relativamente a questi ultimi prodotti, il decreto di cui al primo periodo non può prevedere termini di pagamento più ampi rispetto a quelli fissati nel periodo precedente. In caso di ritardo si applica l'indennità di mora del 6 per cento, riducibile al 2 per cento se il pagamento avviene entro 5 giorni dalla data di scadenza, e sono, inoltre, dovuti gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali. Dopo la scadenza del suddetto termine, non è consentita l'estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino all'estinzione del debito d'imposta".

Deve essere, quindi, compiuta una prima considerazione di ordine sistematico.

La previsione normativa in esame è stata inserita nel Capo I (disposizioni generali) del Titolo I (disciplina delle accise) e concerne la regolamentazione dell'accertamento, della liquidazione e dei termini e modalità di pagamento delle accise valevole, in linea generale, per tutte le ipotesi di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi disciplinate dal testo unico, salvo ipotesi specifiche, come nel caso della previsione di cui all'art. 56, in cui si prevede, in caso di tardivo pagamento dell'accisa sull'energia elettrica, il pagamento dell'indennità di mora e degli interessi nella misura prevista per il tardivo pagamento delle accise, richiamandosi, dunque, alla valenza generale prec:ettiva della previsione di cui al citato art. 3, comma 4.

Ciò che emerge, pertanto, dall'esame del contenuto complessivo del D.Lgs. n. 504 del 1995 è la chiara volontà del legislatore di configurare le conseguenze del tardivo pagamento delle accise in un contesto, quello generale relativo ai tempi di pagamento ed alle conseguenze nel caso di mancato rispetto, del tutto autonomo rispetto alla diversa disciplina sanzionatoria che, invero, trova specifica collocazione nel Capo IV (sanzioni) del Titolo I (disciplina delle accise).

Come emerge dalla stessa relazione illustrativa, il legislatore delegato aveva chiara la visione complessiva delle conseguenze da applicare in caso di inosservanza delle specifiche previsioni normative e, in particolare, l'esigenza di predisporre un adeguato apparato sanzionatorio che consentisse di perseguire la duplice finalità di accorpare, in primo luogo, le diverse previsioni sanzionatorie che disciplinavano le imposte di fabbricazione relative ai singoli prodotti, e, in secondo luogo, di procedere ad una necessaria distinzione tra le violazione aventi rilevanza penale e quelle che consistevano nella inosservanza di determinate formalità e prescrizioni da punire con sanzioni pecuniarie di carattere amministrativo.

In questa valutazione complessiva, dunque, il legislatore delegato ha inteso operare una evidente distinzione logico-sistematica tra le misure conseguenti al tardivo pagamento dell'accisa (interessi ed indennità di mora) e quelle specificamente sanzionatorie, configurando una differenziazione concettuale tra funzione riparatorie e risarcitoria delle prime rispetto a quella afflittiva delle seconde che, come si avrà modo di evidenziare, sarà ulteriormente confermata dai successivi interventi normativi.

5.2. I successivi interventi normativi.

La fondamentale distinzione sistematica compiuta dal legislatore tra la misura risarcitoria (interessi ed indennità di mora) e quella afflittiva (sanzioni), già emergente, come visto, nell'ambito della stessa struttura del contenuto del D.Lgs. n. 504 del 1995, mediante la specifica collocazione della previsione di cui all'art. 3, comma 4, in un ambito del tutto avulso dal contesto nel quale, invece, sono stante inserite le specifiche fattispecie sanzionatorie, ha trovato, invero, una conferma nei successivi interventi normativi compiuti dal legislatore aventi a riferimento la stessa previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit..

Più specificamente, va osservato che la previsione normativa in esame è stata oggetto, anche di recente, di successivi interventi normativi, che, se da un lato, nonostante la successiva entrata in vigore del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, non hanno mutato in alcun modo la sua collocazione sistematica in termini sostanzialmente differenziati rispetto all'apparato sanzionatorio pur disciplinato nel medesimo testo unico, d'altro lato, contribuiscono, in modo pregnante, al rafforzamento della linea interpretativa circa la natura risarcitoria della indennità di mora, in quanto dagli stessi è evincibile che la effettiva volontà del legislatore è stata quella di continuare a segnare una differenziazione concettuale e di sistema tra la misura risarcitoria e quella sanzionatoria conseguenti al ritardato pagamento delle accise.

E' quindi necessario ed imprescindibile, per una compiuta e complessiva ricostruzione interpretativa della volontà del legislatore sulla specifica materia in esame, rivolgere l'attenzione al contenuto degli specifici interventi normativi successivamente operati dal legislatore, in particolare al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4bis, nonchè al D.L. n. 34 del 2020.

5.3. Il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4bis.

In primo luogo, va fatto riferimento all'intervento di cui al D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 4-ter, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225, che ha introdotto all'art. 3, cit., il comma 4bis. Il suddetto comma è stato successivamente modificato dal D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 162, comma 1, lett. a), b) e c), convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77.

Il testo attuale del comma 4bis è il seguente: "Il titolare del deposito fiscale di prodotti energetici o di alcole e bevande alcoliche che si trovi in documentate e riscontrabili condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica può presentare all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, entro la scadenza fissata per il pagamento delle accise, istanza di rateizzazione del debito d'imposta relativo alle immissioni in consumo effettuate nei mese precedente alla predetta scadenza. Permanendo le medesime condizioni, possono essere presentate istanze di rateizzazione relative ad un massimo di altre due scadenze di pagamento successive a quella di cui al periodo precedente; non sono ammesse ulteriori istanze prima dell'avvenuto integrale pagamento dell'importo già sottoposto a rateizzazione. L'Agenzia adotta il provvedimento di accoglimento o di diniego entro il termine di quindici giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rateizzazione e, in caso di accoglimento, autorizza il pagamento dell'accisa dovuta mediante versamento in rate mensili in un numero modulato in funzione del completo versamento del debito di imposta entro la data prevista per il pagamento dell'accisa sui prodotti immessi in consumo nel mese di novembre del medesimo anno. Sulle somme per le quali è autorizzata la rateizzazione sono dovuti gli interessi nella misura stabilita ai sensi dell'art. 1284

c.c., maggiorata di 2 punti. Il mancato versamento, anche di una sola rata, entro la scadenza fissata comporta la decadenza dalla rateizzazione e il conseguente obbligo dell'integrale pagamento degli importi residui, oltre agli interessi e all'indennità di mora di cui al comma 4, nonchè della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise. La predetta decadenza non trova applicazione nel caso in cui si verifichino errori di limitata entità nel versamento delle rate".

Va osservato, in generale, che la previsione normativa in esame ha avuto la finalità di riconoscere anc:he nell'ambito del sistema di pagamento delle accise una disciplina analoga a quella già contenuta nel testo unico doganale, conferendo la facoltà all'operatore di richiedere, a determinate condizioni, la dilazione nel pagamento del debito di imposta: in questo caso,, ove sia stata autorizzata la rateizzazione del debito, sulle somme per le quali è stata autorizzata la rateizzazione sono dovuti gli interessi nella misurai stabilita ai sensi dell'art. 1284 c.c., maggiorata di due punti; mentre, in caso di mancato pagamento anche di una sola rata entro la scadenza fissata, l'operatore decade dalla rateizzazione ed è tenuto all'integrale pagamento degli importi residui, degli interessi e dell'indennità di mora di cui al comma 4, nonchè della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise.

Ai fini interpretativi e, soprattutto, di esegetica di sistema, è rilevante evidenziare che la previsione normativa in esame, in particolare la sua chiara esplicitazione in ordine alle conseguenze del mancato pagamento di quanto dovuto secondo il piano di rateizzazione autorizzato, consente di apprezzare quale sia stata la volontà del legislatore in ordine alle misure da appllicare nel caso di inosservanza dei termini di pagamento di cui all'art. 3, comma 4, cit..

Il legislatore, in particolare, pur avendo riconosciuto la possibilità di ottenere una dilazione nel pagamento, interviene espressamente nel definire quali misure debbano trovare applicazione nel caso in cui non siano rispettate le successive scadenze.

Viene, in sostanza, ricondotta a sistema la specifica fattispecie di mancato pagamento nel caso di ottenimento della dilazione, prevedendosi espressamente quali siano le conseguenze in caso di mancato rispetto delle scadenze mediante il richiamo a quelle già disciplinate dal precedente comma 4 e relative al ritardo nel pagamento, al quale fa esplicito rinvio: anche in questo caso, dunque, viene previsto che l'operatore è obbligato al pagamento degli interessi e dell'indennità di mora.

E' significativo, in questo ambito, il fatto che il legislatore ha espressamente previsto che la misura conseguente all'inosservanza dei tempi di pagamento non è relativa al solo integrale pagamento degli importi ancora dovuti, degli interessi e dell'indennità di mora di cui al precedente comma 4, ma ha riguardo anche al pagamento della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise.

Due considerazioni devono quindi essere compiute.

In primo luogo, il legislatore, intervenendo nell'ambito della materia concernente le misure da applicare in caso di mancato rispetto della dilazione dei pagamenti cui l'operatore è stato autorizzato, fa richiamo alla disciplina di cui al precedente comma 4, chiarendo, in tal modo,

anche la portata della suddetta previsione, essendo sia il comma 4 che il comma 4bis diretti a regolare le conseguenze del mancato rispetto dei termini di pagamento: nel primo caso, secondo i tempi già fissati dal legislatore, nel secondo caso, in considerazione dei tempi conseguenti all'ottenuta autorizzazione della dilazione.

Sotto tale profilo, con la previsione contenuta nel comma 4bis, il legislatore chiaramente distingue, su di un piano normativo-concettuale, tra gli interessi e l'indennità di mora, da un lato, e la sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise: e questo, proprio tenuto conto della formulazione letterale della previsione normativa in esame, atteso che, in modo chiaro, il legislatore ha previsto che l'operatore è obbligato al pagamento degli interessi e dell'indennità di mora "nonchè della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise": dove l'utilizzo del termine "nonchè" ha valenza aggiuntiva della sanzione rispetto all'indennità di mora.

Non correttamente, dunque, può ritenersi che il legislatore abbia voluto qualificare l'indennità di mora in termini di sanzione, attesa la suddetta differenziazione concettuale tra l'una (indennità di mora) e l'altra (sanzione).

Ciò rende evidente, come già anticipato, la volontà legislativa di operare senza soluzione di continuità nella separazione concettuale, già evidenziata in sede di analisi della collocazione sistematica della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., tra le due misure di intervento conseguenti al ritardato pagamento (ovvero al mancato pagamento entro i termini autorizzati), cioè, per l'appunto, tra l'indennità di mora e la sanzione, dovendosi valorizzare la circostanza che proprio lo specifico riferimento alla "sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise" implica un chiaro riferimento al fatto che, in caso di ritardato pagamento (ovvero di mancato pagamento entro i termini autorizzati), la sanzione da applicare è una misura ulteriore ed aggiuntiva rispetto all'indennità di mora.

In realtà, il legislatore ha inteso ribadire che, anche in caso di ottenimento della dilazione nel pagamento, ove non si provveda al pagamento, anche di una sola rata,, interviene la decadenza dalla rateizzazione, con applicazione, anche in questo caso, del divieto di estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino all'estinzione del debito di imposta, già contemplato nell'ambito della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit..

E' dunque, a questa specifica sanzione, avente, più precisamente, funzione cautelativa a tutela e garanzia delle ragioni erariali, in quanto volta ad evitare che l'operatore possa ulteriormente aggravare la propria esposizione debitoria, limitando la possibilità di procedere all'estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino a che non sia estinto il debito di imposta, che il legislatore ha inteso fare riferimento, dovendosi quindi escludere, da un punto di vista esegetico, che la nozione di sanzione utilizzata sia riferibile all'indennità di mora.

Inoltre, va considerato il fatto che il legislatore ha previsto che la sanzione del divieto di estrazione dal deposito fiscale viene meno "fino all'estinzione del debito di imposta".

Concettualmente, quindi, il legislatore ha ritenuto di dovere ricomprendere nel "debito di imposta" non solo quanto dovuto quale imposta originaria, ma anche la successiva indennilà di

mora che, a seguito del tardivo pagamento, fa parte dell'obbligazione tributaria complessiva.

In altri termini, proprio con il suddetto inciso, il legislatore mostra di volere configurare l'indennità di mora quale onere accessorio rispetto all'obbligazione tributaria di pagamento dell'accisa, alla quale, dunque, si aggiunge, in caso di ritardo nel pagamento, quale completamento della complessiva pretesa erariale che, originariamente relativa al solo obbligo di pagamento dell'imposta, si accresce, in termini di accessorietà, con il pagamento degli interessi e dell'indennità di mora, posto che solo a seguito del pagamento anche di questi importi si perviene alla corretto ed integrale soddisfacimento della pretesa erariale.

In sostanza, con l'intervento norma tivo in esame emerge la chiara intenzione del legislatore di prevedere, in caso di ritardato pagamento delle accise, l'applicazione, in via cumulativa, sia degli interessi e dell'indennità di mora, con funzione ripristinatoria e risarcitoria, che della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, con funzione afflittiva.

5.4. Il D.L. n. 34 del 2020, art. 131.

Viene, inoltre, in considerazione, come già anticipato, la previsione contenute nel D.L. n. 34 del 2020, art. 131 (rubricato: Rimessione in termini per i versamenti in materia di accisa) secondo cui: "Per i prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo dell'anno 2020, i pagamenti dell'accisa, da effettuarsi ai sensi dell'art. 3, comma 4, del testo unico approvato con il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, sono considerati tempestivi se effettuati entro il giorno 25 del mese di maggio 2020; sui medesimi pagamenti, se effettuati entro la predetta data del 25 maggio, non si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento".

Con la previsione normativa in esame, è stato disposto lo spostamento della scadenza dei tempi di pagamento delle accise (riguardanti i prodotti energetici): in particolare, si è previsto che per le accise immesse in consumo nel mese di marzo 2020 sono da considerarsi tempestivi i pagamenti se effettuati entro il giorno 25 del mese di maggio 2020 e, proprio in quanto si tratta di una sostanziale rimessione in termini, la norma prevede che, ove si provveda al pagamento secondo le nuove scadenze fissate, non si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento.

La previsione normativa in esame, sebbene limitata, per scelta del legislatore, ai soli pagamenti delle accise riguardanti i prodotti energetici, può essere presa a base di riferimento per una compiuta attività interpretativa del contenuto dell'art. 3, comma 4, cit., posto che precisa, con valenza generale, quali siano le conseguenti misure da applicare in caso di ritardato pagamento delle accise.

Anche tale intervento normativo assume rilievo significativo ai fini della ricostruzione di quale sia stata ll'effettiva volontà del legislatore circa l'applicazione cumulativa sia dlell'indennità di mora che delle sanzioni.

Va, infatti, osservato che, in primo luogo, la previsione normativa in esame, nel prevedere che, proprio a seguito della rimessione in termini, non si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento, ove letta in positivo, conferma che, ove non fosse stata

riconosciuta la rimessione in termini, l'operatore sarebbe stato in ritardo nei pagamenti di cui all'art. 3, comma 4, cit., e, pertanto, avrebbe dovuto essere soggetto sia al pagamento dell'indennità di mora che alle sanzioni previste per il ritardato pagamento.

In tal modo, la volontà del legislatore è nel senso di distinguere la misura sanzionatoria prevista per il ritardato pagamento delle accise e l'indennità di mora, riproponendo anche in questo caso, come già visto in sede di esame della previsione di cui all'art. 4bis, introdotta con il D.L. n. 193 del 2016, la distinzione concettuale ed applicativa tra l'una e l'altra misura.

Ciò porta ad escludere che la previsione di cui all'art. 131, cit., possa essere letta nel senso di una unitarietà concettuale tra le "sanzioni" e "l'indennità di mora" e che possa, quindi, farsi derivare che, invece, il legislatore abbia voluto intendere che anche l'indennità di mora possa essere configurata quale sanzione.

Alla esclusione di tale opzione interpretativa può pervenirsi, inoltre, sulla base di ulteriori argomenti.

In primo luogo, assume rilievo, come si è detto, il fatto che è lo stesso legislatore che ha operato una distinzione concettuale tra le sanzioni e l'indennità di mora laddove ha espressamente previsto che entrambe le misure debbano trovare applicazione in caso di ritardato pagamento.

In secondo luogo, va tenuto conto della specifica terminologia utilizzata dal legislatore, più in particolare la circostanza che è previsto che la conseguenza per il ritardato pagamento implica non solo il pagamento dell'indennità di mora, ma anche delle "sanzioni". L'utilizzo del termine "sanzioni" al plurale è particolarmente significativo.

Si è già visto, in sede di analisi dell'intervento innovativo di cui all'art. 4bis, introdotto con il D.L. n. 193 del 2016, che il legislatore, nel riconoscere la facoltà all'operatore di ottenere la rateizzazione del debito di imposta, ha previsto che, in caso di mancato pagamento anche di una sola rata, lo stesso decade dall'agevolazione, ed è tenuto all'integrale pagamento degli importi residui, oltre agli interessi e all'indennità di mora di cui al comma 4, nonchè della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise.

In quello specifico contesto, l'utilizzo del termine "sanzione" al singolare trova giustificazione in quanto la previsione è inserita nell'ambito della previsione di cui all'art. 3, cit., che, come già evidenziato, ha una sua specifica collocazione sistematica all'interno del testo unico.

Il legislatore del 2016, invero, è dunque intervenuto avendo chiara la specifica collocazione sistematica della previsione in esame, limitata, come si è visto, a regolare e disciplinare i tempi di pagamento e le conseguenti misure da applicare in caso di tardivo pagamento: è del tutto fuori contesto, dunque, ogni previsione avente la finalità di disciplinare le conseguenze di natura sanzionatoria.

Sicchè, in quel caso, il legislatore ha ritenuto di dovere fare riferimento all'unica ipotesi sanzionatoria contenuta nel contesto dell'art. 3, cioè, come visto, alla misura, spiccatamente cautelativa, del divieto di estrazione dal deposito fiscale fino all'estinzione del debito di imposta.

L'intervento normativo del 2020, invece, ha avuto una valenza più generale, in quanto l'art. 131 è stato adottato nell'ambito di un sistema complessivo di interventi finalizzati ad approntare misure di sostegno alla situazione finanziaria degli operatori obbligati al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici, sul gas naturale e sull'energia elettrica, tenuto conto della situazione di crisi generata dall'emergenza sanitaria.

Sicchè, il legislatore ha, in questo caso, inteso chiarire quali siano, complessivamente, le misure che trovano applicazione nel caso in cui l'operatore non versi l'accisa entro i termini di cui alle nuove scadenze fissate, prevedendosi, come visto che, ove non si provvede al pagamento dei suddetti ulteriori termini, trovino applicazione le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento.

In questo ambito, l'utilizzo del termine "sanzioni" al plurale non può, in primo luogo, dirsi inclusivo dell'indennità di mora, proprio in quanto la stessa è già esplicitamente considerata, sicchè viene ulteriormente ribadita la volontà del legislatore di una differenziazione concettuale tra indennità di mora e sanzioni.

In secondo luogo, l'utilizzo del termine "sanzioni" al plurale è comprensibile, esegeticamente, solo se riferito sia alla sanzione inibitoria del divieto di estrazione fiscale (di cui al sesto periodo dell'art. 3, comma 4, cit.) che alla sanzione per ritardato pagamento di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Se, invero, il legislatore avesse voluto fare riferimento solo alla misura del divieto di estrazione dal deposito fiscale, avrebbe utilizzato il termine al singolare, come già fatto con l'intervento di cui al D.L. n. 193 del 2016; invece, l'utilizzo del termine al plurale è indice del fatto che si sia voluto fare riferimento alle ulteriori sanzioni diverse da quella immediatamente configurata nell'art. 3, comma 4, e questo deve portare a ritenere che è stato chiaro al legislatore che, in caso di ritardato pagamento, intervengono altre sanzioni oltre a quella del divieto di estrazione dal deposito fiscale, e queste non possono non essere individuate nelle sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997.

6. Prima considerazione.

Da quanto esposto, emerge dunque, una prima considerazione di fondo.

Come si è avuto modo di precisare, la stessa collocazione sistematica della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., è indicativa della volontà del legislatore di configurare l'indennità di mora al di fuori delle fattispecie sanzionatorie cui, invece, nel medesimo testo unico, si fa espresso riferimento quali conseguenze in caso di inosservanza delle specifiche previsioni in esso contenute.

L'attenzione del legislatore, in quesito contesto, è piuttosto volta a delineare, in un ambito del tutto specifico qual è quello del ritardo del pagamento, quale sia in tal caso l'importo che l'operatore è tenuto a corrispondere; ciò, al fine di consentire l'integrale soddisfacimento della pretesa erariale.

Questa considerazione trova la sua conferma nei successivi interventi normativi, cui si è già fatto riferimento, i quali mostrano la chiara volontà del legislatore di operare una distinzione concettuale tra conseguenze di natura satisfattiva e riparatoria, da un lato, e quella più propriamente afflittiva, dirette, in quest'ultimo caso, ad intervenire avverso il fatto" in sè considerato, dell'omesso tempestivo pagamento.

7.I diversi passaggi motivazionali sui quali si fonda la sentenza di questa Corte n. 30034/2018.

Le considerazioni sopra esposte, ricostruttive della volontà del legislatore in ordine alla configurazione dell'indennità di mora, di cui all'art. 3, comma 4, cit., quale misura risarcitoria e non sanzionatoria, assumono rilievo fondamentale tale da condurre a discostarsi dall'orientamento interpretativo operato con la sentenza di questa Corte n. 30034/2018 che, come già precisato, ha invece ritenuto di dovere riconoscere natura sanzionatoria all'indennità di mora e, di conseguenza, la sua non cumulabilità con la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

A tal proposito, è utile procedere ad un esame specifico dei diversi passaggi sui quali si è basata la suddetta pronuncia per la costruzione della diversa linea interpretativa seguita rispetto all'orientamento tradizionale sul punto della giurisprudenza di questa Corte.

L'analisi di ciascuno dei suddetti passaggi è utile anche ai fini di una corretta e complessiva ricostruzione storico-sistematica del concetto di indennità di mora utilizzato dal legislatore del 1995 e, inoltre, al fine di chiarire, come si vedrà, che solo a seguito del pagamento sia degli interessi che dell'indennità di mora si perviene alla effettiva reintegrazione del danno da ritardo nel pagamento, ponendo entrambe le suddette misure nell'ambito delle conseguenze risarcitorie e, dunque, al di fuori del diverso contesto sanzionatorio: questo, del resto, come si è visto, è il profilo di fondo sul quale ha continuato ad orientarsi il legislatore con i successivi interventi normativi, secondo quanto già in precedenza illustrato.

7.1. In primo luogo, la motivazione della sentenza del 2018 si basa sulla formulazione dell'art. 3, comma 4, cit., che è identica a quella del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Si è, in particolare, valorizzata la circostanza che l'ammontare dell'indennità di mora non è commisurato all'entità del ritardo nell'adempimento ma è predeterminato come frazione percentuale (sei per cento) del tributo non pagato: sarebbe, quindi, identica la reazione dell'ordinamento con la previsione del versamento del sei per cento, "ricalcando" quella della misura afflittiva prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, che è predeterminata nella misura del trenta per cento di ogni importo non versato.

Sotto tale versante, si è posta attenzione proprio alla circostanza che, in entrambe le ipotesi, la misura da corrispondere non sarebbe legata alla prova dell'entità del danno effettivo risentito dall'erario per il ritardo nell'adempimento, essendo identica la reazione dell'ordinamento con la previsione del versamento in misura percentuale rispetto all'importo pagato in ritardo: in entrambi i casi, dunque, il presupposto fondante l'obbligazione di versamento della indennità di mora, così come quella sanzione di cui all'art. 13, cit., sarebbe da rinvenirsi nella condotta del

trasgressore responsabile del tardivo versamento dell'imposta intesa come "fatto omissivo" in sè considerato.

7.2. In secondo luogo, si è posta l'attenzione al fatto che l'art. 3, comma 4, cit., già prevede in sè la corresponsione, nel caso di tardivo versamento dell'imposta, anche degli interessi moratori nella misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, ex art. 79, che attualizzerebbero l'entità del debito impositivo pagato oltre la scadenza: sarebbero, dunque, gli interessi moratori a "coprire" il danno da ritardo.

7.3. Ulteriori indici della natura sanzionatoria dell'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit., sono stati riscontrati nei suddetti profili: a) il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, nel testo vigente ratione temporis, nel disciplinare il rimborso dell'accisa indebitamente pagata, prevede la corresponsione dei soli interessi nella misura prevista dall'art. 3, comma 4, cit.; b) il D.Lgs. n. 25 novembre 1947, n. 1286, art. 6, nel prevedere la misura del sei per cento dell'indennità di mora per i ritardati pagamenti delle imposte di fabbricazione, alla quale è stata ragguagliata quella di cui all'art. 3 cit., comma 4, disponeva, al comma 2, la sostituzione delle altre "analoghe penalità di mora in materia di imposta di fabbricazione", stabilite in misura diversa, con le indennità di mora determinate dal detto articolo, il che sarebbe dimostrativo della chiara derivazione dell'istituto attuale dell'indennità di mora da quello della c.d. "penalità di mora".

7.4. Infine, viene posta l'attenzione sul fatto che" ove si dovesse seguire la linea interpretativa della cumulabilità della indennità di mora con la sanzione, vi sarebbe una violazione del principio di uguaglianza e di proporzionalità, in quanto il tardivo pagamento delle accise sarebbe sanzionato in maniera più gravosa rispetto alle altre imposte (dirette ed indirette) senza che tale aggravio trovi giustificazione in una maggiore offensività della violazione ovvero in un maggior pregiudizio per le ragioni erariali.

8. La sentenza del 2018 ha indubbiamente il pregio di avere posta particolare attenzione alla struttura della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., in chiaro confronto con quella contenuta nel D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 13, valorizzando sostanzialmente l'identità di formulazione di entrambe le previsioni ed il loro disancoramento con la durata dell'omesso pagamento, avendo ad oggetto, piuttosto, il fatto in sè del suddetto omesso pagamento, riconducendo le conseguenze in termini esclusivamente sanzionatori: questo è, in sostanza, il nucleo fondante la motivazione della pronuncia.

E tuttavia, la stessa non tiene conto, come invece sopra evidenziato, della necessità di procedere ad una ricostruzione complessiva e sistematica della portata della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., che si fondi sulla sua collocazione sistematica all'interno del contesto del testo unico in cui è inserita nonchè sui successivi interventi normativi che hanno forte rilievo ai fini della comprensione del modo di intendere nel tempo la misura dell'indennità di mora da parte del legislatore.

D'altro lato, i diversi profili sui quali la suddetta pronuncia si è fondata non risultano idonei al superamento della ricostruzione sistematica della previsione normativa di cui all'art. 3, comma 4, cit., in termini di misura risarcitoria.

8.1. Non ha, sotto tale prospettiva, rilevanza decisiva la considerazione relativa alla modalità di determinazione dell'indennità di mora e, in particolare, il fatto che la stessa è parametrata ad una percentuale dell'importo non versato senza tenere conto della durata dell'omesso versamento.

Sotto il profilo storico-sistematico, va osservato che il legislatore del 1995, nel sistemare in un testo unico le diverse previsioni normative concernenti le imposte sulla produzione dei consumi e relative sanzioni penali ed amministrative, ha utilizzato anche nella materia delle accise l'istituto dell'indennità di mora già in precedenza utilizzato dal legislatore in tempi più risalenti.

Storicamente, l'indennità di mora è un istituto caratteristico della riscossione delle imposte dirette; essa è stata così chiamata dal 1930, mentre in precedenza era chiamata "multa di mora" (e per un periodo assai più breve semplicemente multa).

E' stato soltanto in seguito alla precisazione terminologica attuata con la L. 7 gennaio 1929, n. 4, relativa alla repressione delle violazioni alle leggi finanziarie, ed in conformità alle direttive ivi enunciate che si sono "volute coordinare anche le espressioni" di cui al testo unico, con quelle contemplate "nella predetta legge, a sua volta in relazione al nuovo codice penale" così utilizzandosi l'espressione indennità di mora.

Si è così cercato di eliminare l'utilizzo di una terminologia propriamente penalistica (multa) ed al contempo di evitare di mutuare la terminologia utilizzata dalla L. del 1929, e dal successivo R.D. n. 1473 del 1931, per indicare sanzioni civili o amministrative (così escludendo le espressioni pena pecuniaria e soprattassa).

Il R.D.L. 6 novembre 1930, n. 1465, art. 4, contenente il nuovo testo del T.U. di cui R.D. 17 ottobre 1922, n. 1401, art. 27 prevedeva che "Decorso il termine di otto giorni dalla scadenza della rata di imposta dovuta, il contribuente che non la paghi o la paghi solamente in parte, è assoggettato, sulla somma non pagata, alla indennità di mora di centesimi sei per ogni lira di debito. L'indennità di mora viene ridotta da centesimi sei a centesimi due per ogni lira di debito quando il contribuente esegue il pagamento entro tre giorni successivi al termine stabilito nel precedente comma".

In sostanza, l'indennità di mora, storicamente, era commisurata ad un importo fisso parametrato al debito non pagato.

Successivamente, con l'entrata in vigore del D.P.R. n. 602 del 1973, il legislatore previde che, decorso infruttuosamente il termine per il pagamento delle somme iscritte al ruolo, il contribuente era tenuto al pagamento dell'indennità di mora in misura del due per cento qualora il pagamento fosse stato effettuato enl:ro i tre giorni successivi alla scadenza e del sei per cento qualora fosse stato effettuato oltre tale termine, senza che fosse possibile un'ulteriore graduazione.

Quel che preme rilevare, in questo ambito, è il fatto che, nonostante l'atteggiarsi dell'indennità di mora in misura fissa, parametrata all'importo non pagato ed a prescindere dalla durata del tardivo pagamento, la giurisprudenza di questa Corte, in numerose decisioni, riconosceva

all'indennità di mora natura risarcitoria, affermando che essa fosse un accessorio del tributo e che, pertanto, potesse essere oggetto di privilegio fiscale. Veniva, infatti, affermato che l'indennità di mora, che costituisce un naturale accessorio del tributo, come indennizzo del mancato pagamento in termini, riveste carattere non sanzionatorio, bensì risarcitorio del nocumento derivante all'esattore o all'ente impositore dal mancato o ritardato pagamento del tributo (Cass. n. 3619/1954; Cass. n. 3782/1956; Cass. n. 13/1963; Cass. n. 2482/1974; Cass. n. 2670/1974).

Sebbene in altre pronunce si fosse assunto un orientamento diverso (Cass. n. 609/1961; Cass. n. 1728/1960), quel che rileva, ai nostri fini, è la circostanza che non è stato storicamente un ostacolo alla qualificazione dell'indennità di mora in termini risarcitori la sua intrinseca struttura, come invece valorizzato dalla pronuncia del 2018, essendosi fatto leva sulla sua natura di indennizzo per il mancato pagamento in termini e, quindi, strettamente correlata al nocumento derivante all'ente impositore dal mancato o ritardato pagamento del tributo.

E' anche vero, come più volte segnalato da attenta dottrina, che, storicamente, l'istituto dell'indennità di mora ha subito una evoluzione nel sistema ordinamentale in esame.

Prima della L. n. 29 del 1961, esistevano, da un lato, la pena pecuniaria (con funzione risarcitoria) e, dall'altro, la soprattassa (per le imposte indirette) e l'indennità di mora (per le imposte dirette). Una rivisitazione "forte" dell'istituto in esame, in termini non più di funzione risarcitoria ma sanzionatoria (così come parimenti per la soprattassa) è intervenuta con la legge sopra indicata, che ha introdotto per le tasse e le imposte indirette sugli affari gli interessi di mora aventi, questi, funzione risarcitoria, sicchè la soprattassa ha perso la funzione risarcitoria per assumere quella sanzionatoria propria delle pene pecuniarie.

E' altresì vero che la duplicazione fra pene pecuniarie e soprattassa è stata eliminata con la L. n. 408 del 1990, art. 16, che ha provveduto alla trasformazione di tutte le pene pecuniarie in soprattasse e che la funzione risarcitoria dell'indennità di mora è stata definitivamente superata dal D.Lgs. n. 46 del 1999 che ha provveduto alla sostituzione delle indennità di mora con gli interessi di mora (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 30, dal 30 giugno 1999).

E tuttavia, nonostante tali interventi normativi, non sarebbe corretto ritenere che il mutamento di visione del legislatore in ordine alla natura della soprattassa e la trasformazione dell'indennità di mora in interessi di mora abbia comportato, nella specifica materia delle accise, una correlativa variazione della natura dell'indennità di mora, in essa prevista, e, in particolare della sua funzione risarcitoria in sanzionatoria.

Ragionare in tal senso significherebbe non tenere conto della specificità dell'intervento normativo operato con riferimento alla materia delle accise.

E' proprio in questo contesto, invero,, che assume rilievo quanto già evidenziato: quel che occorre tenere presente, ai fini della corretta valutazione della natura dell'indennità di mora specificamente prevista dall'art. 3, comma 4, cit., è il particolare inquadramento sistematico che il legislatore del 1995 ha ritenuto di dovere compiere della suddetta misura in modo, peraltro, non disgiunto, ma strettamente connesso sotto il profilo interpretativo, dal concreto atteggiarsi

dei successivi interventi normativi i quali, come visto, costituiscono necessari strumenti interpretativi per la ricostruzione della effettiva volontà del legislatore in ordine alle conseguenze da fare discendere nel caso di tardivo pagamento delle accise.

Questa valutazione complessiva rende non incisiva, in relazione alla finalità ricostruttiva della volontà del legislatore, la considerazione di fondo espressa dalla pronuncia del 2018 in ordine alla struttura in sè della previsione dell'art. 3, comma 4" cit..

Si è visto, invero, che, storicamente, l'indennità di mora, pur essendo formulata senza tenere conto della durata dell'omesso pagamento, era stata comunque interpretata in termini di funzione risarcitoria e tale qualificazione risulta permanere in sede di successivi interventi normativi che mostrano, come visto, la volontà del legislatore di estrarre la materia in esame dal percorso normativo seguito, invece, per le imposte dirette ed indirette, assegnandole una funzione peculiare che trova giustificazione ove riguardata nell'ambito del contesto ordinamentale nella quale la stessa è stata inserita.

8.2. E' proprio quest'ultimo profilo, relativo alla peculiare funzione dell'indennità di mora come misura conseguenziale al ritardo nel pagamento delle accise, che necessita di ulteriore approfondimento: la configurazione, invero, dell'indennità di mora quale misura risarcitoria postula che solo a seguito della sua applicazione, oltre che degli interessi di mora, sia effettivamente raggiunta la finalità di assicurare l'integrale ristoro del danno da ritardo sussistente nel caso di tardivo pagamento dell'accisa.

In questo ambito, si impone la necessità di volgere l'attenzione all'ulteriore argomento sostenuto dalla pronuncia del 2018 consistente nella considerazione che il ristoro del danno da ritardo sarebbe assicurato dalla sola applicazione degli interessi di mora, sicchè l'indennità di mora non potrebbe parimenti svolgere tale funzione, assumendo, pertanto, natura sanzionatoria.

In realtà, la peculiare visione legislativa circa la natura dell'indennità di mora in termini risarcitori e non sanzionatori trova ulteriore argomento a supporto proprio ove si tenga conto di come il legislatore ha inteso disciplinare, nell'art. 3, comma 4, cit., la misura degli interessi moratori.

L'art. 3, comma 4, cit., dispone, come visto, che, in caso di ritardo nel pagamento delle accise, sono dovuti "gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali".

E' rilevante porre in evidenza che la previsione normativa in esame, laddove fa riferimento all'applicazione degli interessi, utilizza una locuzione più estesa specificando, in modo significativo, la modalità di determinazione della misura dei suddetti interessi mediante rinvio al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali. Il richiamo, compiuto dall'art. 3, comma 4, cit., al contenuto della suddetta previsione normativa è particolarmente rilevante ai nostri fini, in quanto consente di escludere che il pagamento degli interessi di mora possa costituire, di per sè, integrale ristoro del danno da ritardato pagamento dell'accisa.

La locuzione in esame trova, invero, il suo specifico contenuto in quanto disposto dall'art. 79 TULD che prevede: "Pagamento differito di diritti doganali 1. Il ricevitore della dogana consente, a richiesta dell'operatore, il pagamento differito dei diritti doganali per un periodo di trenta giorni. Lo stesso ricevitore può autorizzare la concessione di una maggiore dilazione, per il pagamento dei diritti afferenti la sola fiscalità interna, fino ad un massimo di novanta giorni, compresi i primi trenta. 2. La concessione del pagamento differito, sia per i primi trenta giorni sia per la maggiore dilazione, è accordata a condizione che, a garanzia dei diritti dovuti e dei relativi interessi, sia prestata cauzione ai sensi dell'art. 87. 3. Il ricevitore della dogana può in qualsiasi momento, quando sorgano fondati timori sulla possibilità del tempestivo soddisfacimento del debito, revocare la concessione del pagamento differito; in tal caso l'operatore deve, entro cinque giorni dalla notifica della revoca, estinguere il suo debito o prestare una ulteriore garanzia ritenuta idonea dal ricevitore stesso. 4. L'agevolazione del pagamento differito comporta l'obbligo della corresponsione degli interessi, con esclusione dei primi trenta giorni, al saggio stabilito semestralmente con decreto del Ministro delle finanze sulla base del rendimento netto dei buoni ordinari del Tesoro a tre mesi".

In particolare, la previsione normativa in esame consente all'operatore di richiedere una particolare agevolazione consistente nel differimento del pagamento dei diritti doganali: e, al fine di potere fruire di questa agevolazione, si è previsto il versamento di interessi, per il cui computo, tuttavia, non si rinvia alle regole del codice civile ma opera un meccanismo di autonoma definizione, mediante il richiamo al saggio stabilito semestralmente dal Ministero delle Finanze sulla base del rendimento netto dei BOT a tre mesi. I decreti in questione, regolarmente pubblicati, prevedono, negli ultimi anni, un tasso di interesse oscillante dallo 0,213% annuo (luglio-dicembre 2013 fino al luglio 2020) fino allo 0,165% annuo (dal luglio 2020 in poi).

In concreto, quindi, l'operatore, per fruire dell'agevolazione del differimento del pagamento, è tenuto a versare, oltre alla somma dovuta, un surplus così determinato, che costituisce il controvalore del beneficio: in sostanza, oltre al pagamento dei diritti doganali, l'operatore deve altresì corrispondere un importo non configurabile in termini di misura riparatoria, posto che, in questo caso, l'operatore ha legittimamente pagato oltre i termini originari in quanto specificamente autorizzato: si tratta, in realtà, di un "costo" che è tenuto a corrispondere per essersi legittimamente avvalso dell'agevolazione; ciò spiega la ragione per cui lo stesso è determinato in misura minima, poichè consegue ad un legittimo esercizio di una facoltà riconosciuta dal legislatore.

Significativo, sotto tale profilo, al fine di chiarire ulteriormente la natura di mero "costo" per l'agevolazione ricevuta e non di misura riparatoria, è il confronto con la previsione contenuta nell'art. 86 TULD, comma 1, che, invece, regola l'ipotesi in cui l'operatore, senza aver richiesto alcun differimento, paghi in ritardo i diritti doganali.

In particolare, il suddetto articolo prevede: "Interessi per il ritardato pagamento. Per il ritardato pagamento dei diritti doganali e di tutti gli altri tributi che si riscuotono in dogana si applica un interesse pari al tasso stabilito per il pagamento differito dei diritti doganali, di cui all'art. 79, maggiorato di quattro punti. L'interesse si computa per mesi compiuti a decorrere dalla data in

cui il credito è divenuto esigibile. (...). L'interesse è dovuto indipendentemente dall'applicazione di soprattasse, pene pecuniarie, multe o ammende (...)".

La previsione normativa in esame regola la differente ipotesi in cui l'operatore provveda al pagamento in ritardo dei diritti doganali e degli altri tributi e stabilisce concretamente come debba essere determinato, in tale evenienza, l'interesse di mora.

In modo significativo, in caso di ritardato pagamento dei diritti doganali e degli altri tributi che si riscuotono in dogana, si prende quindi, come parametro di riferimento "l'interesse per il pagamento differito dei diritti doganali", ma lo stesso viene, inoltre, aumentato di quattro punti percentuale.

La prospettiva di fondo seguita in tal caso dal legislatore è quella per cui, in caso di ritardo nel pagamento dei diritti doganali, l'operatore finisce con il fruire, indebitamente, di un differimento nel pagamento, sebbene non lo avesse chiesto o non gli fosse stato concesso: ed è per tale ragione, quindi, che lo stesso è tenuto al pagamento, in primo luogo, di quello che, come detto, sarebbe stato il "costo" dell'agevolazione che avrebbe dovuto versare ove avesse regolarmente ricevuta l'autorizzazione, ma a questo si aggiunge un ulteriore importo consistente nella maggiorazione di quattro punti percentuali.

Ma, proprio in ragione del fatto che l'operatore non ha ricevuto alcuna autorizzazione per provvedere ad un pagamento differito, quel "costo", che comunque è tenuto a corrispondere, non può assumere la funzione di misura risarcitoria per il danno da ritardo nel pagamento: ed infatti, il legislatore prevede che lo stesso debba essere maggiorato di quattro punti, posto che solo in tal modo può dirsi interamente reintegrato il danno da ritardato pagamento.

In sostanza, la misura del "costo" costituisce solo il pagamento di quanto dovuto per l'illegittimo utilizzo dell'agevolazione per il pagamento differito che l'operatore non ha richiesto e di cui si è, comunque, avvalso: lo stesso, di per sè, non copre il danno da ritardo nel pagamento, per il quale, opportunamente, si prevede una ulteriore misura, che consiste nel pagamento di ulteriori quattro punti di percentuale che costituisce l'effettivo importo dovuto quale riparazione del danno da ritardo.

Tale conclusione trova conferma in quanto previsto nel primo periodo dell'art. 86 TULD, comma 3, dove si separa nettamente il profilo sanzionatorio (che può anche non essere dovuto o può trovare altre composizioni) da quello della corresponsione dell'Interesse", la cui doverosità trova il suo fondamento proprio nell'aver fruito di una agevolazione senza averne pagato Il costo".

Il meccanismo sopra delineato per la determinazione degli interessi dovuti in caso di ritardato pagamento per i diritti doganali, in una prospettiva di interpretazione di sistema, risulta quindi sostanzialmente sovrapponibile a quello previsto dal TUA con riguardo all'indennità di mora: nonostante i due distinti ambiti, pur affini e spesso intersecanti tra loro, vengono in questo specifico contesto a trovare una comune logica interpretativa di sistema proprio in forza dell'espresso richiamo compiuto dall'art. 3, comma 4, cit., alla disciplina prevista per il pagamento differito dei diritti doganali.

In questo contesto specifico, va quindi rilevato, in primo luogo, che gli interessi indicati dall'art. 3 TUA, comma 4, non sono quelli previsti dall'art. 1284 c.c., ma quelli disciplinati dall'art. 79 TULD. Il loro ammontare, in secondo luogo, è, obbiettiva mente, minimo, compatibile con il "costo" di una agevolazione per il differimento ovvero con l'illegittima utilizzazione nel caso in cui l'operatore non ne aveva fatto richiesto o non ne era stato autorizzato e, quindi, ne ha indebitamente fruito.

Sotto tale profilo, scindere l'apprezzamento tra "interessi" e indennità di mora, attribuendo a questa natura sanzionatoria, comporterebbe, in senso stretto, che l'unico ristoro in chiave risarcitoria per il ritardo sarebbe costituito da questo (minimo) "costo", che, come visto, non può assumere le caratteristiche proprie di una misura idonea all'integrale riparazione del danno da ritardo.

Con il pagamento degli interessi, in realtà, in caso di ritardato versamento delle accise, l'operatore corrisponde un importo per il fatto che si è avvalso di un differimento non consentito e non previsto, quindi è tenuto a corrispondere quello che, di per sè, sarebbe il costo di una agevolazione indebita, incrementato di un ulteriore tasso.

E' vero che la determinazione degli importi dovuti per il ritardo è oggetto di una tecnica di formulazione diversa: in un caso (diritti doganali) è prevista una unitaria voce che ha quale base gli "interessi per il differimento" incrementati di quattro punti percentuale; nell'altro (accise), il computo del tasso è operato autonomamente (2% oppure 6%) e l'importo da versare è denominato "indennità di mora", ma sono aggiunti gli "interessi per il differimento".

Si tratta, tuttavia, di una formulazione tecnica che non muta l'esito dell'operazione: in entrambe le situazioni la parte è tenuta a corrispondere un "interesse" di alcuni punti percentuale oltre all'"interesse per il differimento".

La differente formulazione per le accise, del resto, appare facilmente giustificabile ove si consideri che, a differenza di quanto previsto per i diritti doganali, si diversifica, nel TUA, l'entità del tasso in relazione alla gravità del ritardo (inferiore o superiore a 5 giorni), cui si aggiunge la previsione, per il maggior ritardo, di una sanzione "inibitoria".

Ed è proprio seguendo questa impostazione, quindi, che l'indennità di mora costituisce, al pari di quanto previsto per i diritti doganali, solo l'interesse moratorio per il ritardato pagamento delle accise, avente quindi natura risarcitoria.

In termini ancora più incisivi, può ritenersi che l'indennità di mora costituisce uno dei due elementi (il più rilevante) che integrano, in termini congiunti, il risarcimento del danno per il ritardo, poichè l'altro è dato dall'interesse per il pagamento differito dei diritti doganali che, di per sè, è il "costo" o il "corrispettivo" (di contenuto economico minimo, come si è visto) che sarebbe stato dovuto per l'eventuale differimento ove fosse stato autorizzato.

9.Gli ulteriori profili sui quali si fonda la sentenza del 2018.

Le considerazioni sopra espresse hanno, di per sè, valore significativo e pregnante al fine di ritenere che l'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit., abbia natura risarcitoria e non

riparatoria.

I diversi profili argomentativi seguiti al fine di accedere alla linea interpretativa della natura risarcitoria dell'indennità di mora consentono, inoltre, di superare le ulteriori ragioni poste alla base della pronuncia del 2018 ad ulteriore supporto della prospettata qualificazione della stessa quale misura sanzionatoria.

9.1 La circostanza che il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, preveda che, in caso di rimborso in favore dell'operatore, questi abbia diritto alla restituzione del solo importo oltre interessi, non anche dell'indennità di mora, non è un argomento rilevante.

La norma ha riguardo a quanto deve essere restituito all'operatore che abbia indebitamente versato l'accisa e, in questo caso, gli viene riconosciuto il diritto alla restituzione dell'importo versato oltre agli interessi: il fatto che non sia prevista anche la restituzione di un importo a titolo di mora non può rilevare, poichè qui non entra in gioco il ritardo nel pagamento (con conseguente diritto al pagamento di interessi "compensativi" e danno), ma solo il diritto alla restituzione di quanto versato, oltre agli interessi.

Le fattispecie in gioco, infatti, non sono simmetriche: la misura di cui all'art. 3, comma 4, cit., si attiva in una situazione patologica di inadempimento dell'obbligo fiscale; la previsione di cui all'art. 14, cit., attiene al diverso ambito del ripristino dell'integrità patrimoniale a favore dell'operatore per il ritardo nell'erogazione in suo favore delle somme di cui ha diritto alla restituzione: diversi sono i presupposti e diversa, corrispondentemente, è la disciplina di legge che trova applicazione.

Nè può rilevare il riferimento, compiuto nell'art. 3, comma 4, cit., al solo ritardo e non anche all'omesso pagamento.

La suddetta indicazione avvalora, invece, una declinatoria verso la natura risarcitoria dell'indennità di mora: da un lato, infatti, il mancato versamento alla scadenza prevista è necessariamente incluso nella nozione di "ritardo" del pagamento; dall'altro, la decorrenza degli interessi è correlata proprio al mancato rispetto della scadenza, per cui gli stessi, come avviene per la generalità delle ipotesi di inadempimento, continuano a maturare fino all'estinzione (ossia al pagamento tardivo) del debito di imposta.

9.2. Circa, poi, il riferimento alla specifica previsione di cui al D.Lgs. CPS n. 1286 del 1947, che ha previsto la sostituzione delle altre analoghe penalità di mora in materia di imposta di fabbricazione con le indennità di mora, va rilevato che il concetto di "penalità di mora" non può essere assunto a fondamento della natura sanzionatoria dell'indennità di mora: si è già detto che, storicamente, l'indennità di mora era preceduta dalla "multa di mora", ma l'elaborazione giurisprudenziale era concorde nell'attribuire all'indennità di mora (prima multa di mora) la natura risarcitoria.

La stessa pronuncia del 2018, sul punto, evoca espressamente la figura dell'astreinte, cioè di una sorta di "pena convenzionale o privata", quindi di una forma di liquidazione anticipata di danno operata dal legislatore.

Storicamente, il richiamo alla suddetta figura era stato, invero, compiuto dalla prevalente dottrina proprio al fine di riconoscere all'indennità di mora una natura risarcitoria, avendo carattere prettamente satisfattivo o compensativo e non afflittivo, considerandola, in particolare, una liquidazione anticipata del danno, una sorta di determinazione a posteriori e quindi a "forfait" del danno, pur rimanendo fermo il carattere fondamentale della liquidazione anticipata dei danni, che è prettamente satisfattivo o compensativo e non afflittivo.

10. La violazione del principio di uguaglianza e di proporzionalità.

Come si è visto, la sentenza del 2018 ha incentrato la considerazione della violazione del principio di uguaglianza e di proporzionalità ragionando sulla base della considerazione che, in caso di tardivo pagamento delle accise, l'operatore sarebbe sottoposto a misure più gravose rispetto a quelle cui viene sottoposto il contribuente che, in caso di imposte dirette o indirette, versi con ritardo quanto dovuto, senza che tale aggravio trovi giustificazione in una maggiore offensività della violazione o in un maggior pregiudizio.

Nella suddetta pronuncia, in particolare, è posto in evidenza il fatto che, mentre per le altre imposte il contribuente che versi in ritardo è tenuto al pagamento degli interessi di mora, di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 30, oltre che della sanzione (pari al trenta per cento), di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, nel caso di tardivo pagamento delle accise l'operatore sarebbe tenuto al pagamento, sempre in caso di tardivo pagamento, sia degli interessi che dell'indennità di mora (di cui all'art. 3, comma 4, cit.) nonchè della sanzione di cui all'art. 13, cit..

In realtà, la considerazione espressa dalla suddetta pronuncia si fonda, sostanzialmente, sul presupposto che la previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., già contempli, in sè, la misura riparatoria del danno da ritardo, consistente nell'obbligo di pagamento degli interessi di mora.

Si è, tuttavia, posto in evidenza come tale impostazione di fondo non possa essere seguita, poichè il pagamento degli interessi di mora, in caso di ritardato pagamento di quanto dovuto, ha una sua specifica disciplina nell'ambito del sistema delle accise: gli interessi di mora, parametrati, quanto alla loro concreta determinazione, agli interessi dovuti per il pagamento differito dei diritti doganali, costituiscono solo il "costo" minimo dovuto per l'illegittima utilizzazione del pagamento differito, sicchè non è idoneo, di per sè, a colmare l'intero danno da ritardato pagamento, che solo viene assicurato, nell'ottica del legislatore, con il versamento anche dell'indennità di mora la quale, pertanto, assume natura risarcitoria, non sarizionatoria.

Quel che, in ultima analisi, l'operatore è tenuto a corrispondere, in caso di tardivo versamento delle accise, consiste, oltre che nel versamento del suddetto "costo" minimo, anche dell'indennità di mora, pari al sei per cento, riducibile al due per cento se il pagamento avviene entro cinque giorni dalla scadenza, oltre che della sanzione di cui all'art. 13, cit., pari al trenta per cento dell'importo non versato.

La suddetta misura, in realtà, non risulta porre l'operatore tenuto al pagamento delle accise in condizione di maggiore e irragionevole sfavore rispetto ai contribuenti che non corrispondano le altre imposte nei termini previsti: in questrultimo caso, invero, questi sono tenuto al pagamento degli interessi di mora, di cui all'art. 30, cit., attualmente fissato nella misura del 2,68 per cento

dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 maggio 2019, nonchè della sanzione di cui all'art. 13, cit..

L'opzione interpretativa della natura risarcitoria dell'indennità di mora comporta che, in entrambi i casi, sia l'operatore che versi in ritardo le accise che il contribuente che ritardi parimenti il pagamento siano sottoposti alla medesima sanzione di cui all'art. 13, cit.; l'elemento differenziale ha riguardo alla determinazione della misura del danno da risarcire.

Questa misura, in realtà, è sostanzialmente analoga nel caso in cui l'operatore versi entro cinque giorni, essendo tenuto al pagamento degli interessi di mora, pari allo 0,165 per cento, oltre all'indennità di mora pari al due per cento.

Una possibile diversificazione potrebbe sussistere nel caso di mancato pagamento oltre i cinque giorni, posto che, in tal caso, l'indennità di mora è pari al sei per cento, dunque superiore alla misura del 2,68 per cento che è tenuto a corrispondere il contribuente che versi in ritardo le altre imposte.

Ma questa diversificazione, tuttavia, non risulta tale da comportare una violazione del principio di uguaglianza e di proporzionalità, proprio in quanto la maggiore misura dell'indennità di mora, pari al sei per cento, trova ragionevole giustificazione nella protrazione del ritardo oltre l'ulteriore termine di ciinque giorni, il che, nella scelta legislativa, si pone in termini di una valutazione del maggiore danno che l'operatore cagiona all'interesse erariale.

Si tratta, dunque, di una scelta legislativa nella determinazione della misura del danno da ritardo nel versamento delle accise che si giustifica, nella sua differente formulazione, in ragione della peculiarità della materia propria del sistema delle accise.

Seguendo, invece, la diversa opzione interpretativa della natura sanzionatoria della indennità di mora, va rilevato che, poichè in tal caso l'unica risposta dell'ordinamento, oltre agli interessi di mora, sarebbe la sola misura della indennità di mora (non trovando applicazione la previsione di cui all'art. 13, cit.), sarebbe l'operatore che versi tardivamente l'accisa a trovarsi in una condizione di forte ed irragionevole favore: questi, invero, sarebbe tenuto al pagamento del solo "costo" minimo (attualmente pari allo 0,165 per cento), oltre che di una sanzione del sei per cento (o del due per cento in caso di pagamento entro cinque giorni), mentre i contribuenti che non versano le altre imposte sono tenuti a corrispondere gli interessi di mora (nella misura attuale del 2,68 per cento) oltre che la sanzione di cui all'art. 13, cit. (pari al trenta per cento dell'imposta non versata).

11. Considerazioni conclusive.

Dal quadro di insieme sopra illustrato, deve ritenersi che la misura dell'indennità di mora, di cui all'art. 3, comma 4, cit., abbia natura risarcitoria, in quanto tale cumulabile con la sanzione di cui all'art. 13, cit..

A tale considerazione conclusiva, di per sè confermativa dell'indirizzo tradizionale di questa Corte, portano diverse considerazioni, secondo quanto si è avuto modo di evidenziare: la collocazione sistematica della previsione di cui all'art. 3, comma 4, cit., è di per se indicativa della

volontà del legislatore di configurare l'indennità di mora al di fuori delle fattispecie sanzionatorie cui, invece, nel medesimo testo unico, si fa espresso riferimento quali conseguenze in caso di inosservanza delle specifiche previsioni in esso contenute; i successivi interventi normativi mostrano la chiara volontà del legislatore di operare una distinzione concettuale tra conseguenze di natura satisfattiva e riparatoria, da un lato, e quella più propriamente afflittiva, dirette, in quest'ultimo caso, ad intervenire in considerazione del fatto in sè dell'omesso tempestivo pagamento; gli interessi di mora, previsti in caso di tardivo pagamento dell'accisa, avendo la finalità di far corrispondere alll'operatore il solo "costo" minimo dovuto per avere illegittimamente fruito della dilazione nel pagamento, non possono essere considerati quali misure dirette all'integrale soddisfacimento del danno da ritardo, essendo questo assicurato quasi interamente dal pagamento dell'indennità di mora; l'applicazione cumulativa dell'indennità di mora di cui all'art. 3, comma 4, cit., nonchè della sanzione di cui all'art. 13, cit., non si manifesta in termini di violazione del principio di uguaglianza e di proporzionalità.

12. Conseguenze della natura risarcitoria dell'indennità di mora nella presente controversia.

Una volta definita, quindi, la questione della natura dell'indennità di mora nel senso che la stessa ha funzione risarcitoria e non sanzionatoria, deve, quindi ritenersi che correttamente era stata irrogata la sanzione di cui all'art. 13, cit..

Si pone, quindi la necessità di esaminare le questioni prospettate con i motivi di ricorso in esame in ordine alla corretta applicazione del regime sanzionatorio così come operato dal giudice del gravame.

Va, quindi, evidenziato che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, applicando alla materia fiscale il principio generale sancito dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta, anche, la consapevolezza del contribuente, al quale deve potersi imputare un comportamento quanto meno negligente, ancorchè non necessariamente doloso. E', insomma, sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, gravandolo dell'onere di provare il contrario (Cass. civ., 13 settembre 2018, n. 22329; conf. Cass. civ., 3 agosto 2012, n. 14042).

Nella fattispecie in esame, quindi, l'onere di prova gravante sull'amministrazione finanziaria atteneva alla individuazione del fatto fiscalmente illecito ed alla riconducibilità della condotta ad un comportamento cosciente e volontario del contribuente, consistente, per quanto precisato, nel ritardato pagamento dell'accisa.

Ha, dunque, errato il giudice del gravame nell'avere posto a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di provare l'elemento soggettivo della condotta illecita del contribuente consistente nel tardivo pagamento dell'accisa.

D'altro lato, la pronuncia in esame, laddove afferma che non è stata data la prova della volontarietà delle modalità di sdoganamento, non tiene conto del fatto che il D.Lgs. n. 472 del

1997, art. 5, richiede, ai fini dell'applicabilità della sanzione, quantomeno la colpa del contribuente, sicchè è irrilevante che non siano stati accertati i presupposti del dolo ovvero della condotta fraudolenta.

Peraltro, non correttamente la pronuncia in esame esclude che il comportamento del contribuente fosse esente da colpa in quanto non sussisterebbe una previsione normativa che imponesse al medesimo di controllare la regolarità del transito della merce ed il corretto sdoganamento della merce in modo da assicurare il pagamento del tributo nei termini previsti dall'art. 8 del Testo unico sulle accise.

Va, in primo luogo, osservato che dalla sentenza censurata si evince che il contribuente, nella sua qualità di rappresentante fiscale delle ditte estere produttrici di birra, riceveva i DAA solo dopo che la merce stessa era stata ritirata direttamente e posta in consumo dall'acquirente, il quale poi gli inviava per posta il documento di trasporto internazionale; solo dopo ricevuto per posta il documento, il contribuente provvedeva al pagamento dell'accisa, compilando successivamente i documenti di trasporto nazionale che avrebbero dovuto scortare la merce da Verona fino alla destinazione finale.

Nella sentenza censurata, nel riportare il secondo motivo di appello del rappresentante fiscale, viene evidenziato che lo stesso aveva precisato che: "Il vettore aveva quindi omesso di transitare dal rappresentante fiscale e consegnare allo stesso i documenti, per consentirgli il pagamento dell'accisa, proseguendo il trasporto fino alla sede del destinatario finale, per cui solo successivamente erano stati consegnati i documenti per il pagamento dell'accisa - che era avvenuto entro il giorno successivo a quello del ricevimento - ed erano stati emessi, anche questi in ritardo, i documenti di trasporto nazionale che competevano al rappresentante fiscale".

Risulta quindi accertato che il contribuente, nonostante la sua qualifica di rappresentante fiscale, non ricevesse i DAA delle merci in regime sospensivo emessi dal depositario mittente, ma dal destinatario finale della merce.

Dalla suddetta circostanza fattuale si evince che, al momento del pagamento dell'accisa, il rappresentante fiscale era nella consapevolezza che, essendo statai la merce già consegnata al destinatario finale senza assolvimento dell'imposta, questa era stata irregolarmente svincolata dal regime sospensivo senza che fosse avvenuto il pagamento dell'accisa entro i termini di legge.

In questo ambito, è la stessa pronuncia in esame che precisa che il contribuente si era sicuramente reso conto nella sua qualità di esperto operatore del settore della distorta modalità di esecuzione dello sdoganamento della merce.

Nella stessa, invero, si legge che: "In pratica, allo stesso possono essere rimproverati una insufficiente sensibilità ed uno scarso senso di civismo nel non avere denunciato all'Amministrazione Finanziaria un "andazzo" del quale si era sicuramente reso conto nella sua qualità di esperto operatore del settore".

D'altro lato, va considerato che, essendo il contribuente il responsabile fiscale, trova applicazione la previsione di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 9, comma 2, nel testo applicabile ratione temporis, secondo cui il rappresentante fiscale deve: a) provvedere, in nome e per conto del destinatario che non sia depositarlo autorizzato od operatore professionale, agli adempimenti previsti dal regime di circolazione intracomunitaria b) garantire il pagamento della accisa secondo le modalità vigenti, ferma restando la responsabilità dell'esercente l'impianto che effettua la spedizione o del trasportatore; c) pagare l'accisa entro il termine e con le modalità previste dall'art. 8, comma.

La previsione in esame conferisce al rappresentante fiscale una funzione di garanzia nel pagamento dell'accisa, ed essa, fra l'altro, si esplicita nella necessità di controllare che le operazioni siano correttamente svolte in modo da assicurare che il pagamento, il cui onere grava sul medesimo, avvenga regolarmente entro il termine di cui all'art. 8, comma 4, cioè all'atto del ricevimento della merce, non quindi in un momento successivo, come nella fattispecie, dove la merce veniva inviata direttamente al destinatario e solo successivamente questi provvedeva a inviare il documento DAA al rappresentante fiscale.

Non rileva, quindi, sotto tale profilo, la circostanza, affermata dal giudice del gravame, che "nulla poteva fare l'Aibrizzi prima di entrare in possesso del predetto documento di trasporto internazionale": tale considerazione trascura del tutto gli obblighi di diligenza cui era tenuto il contribuente in relazione alla sua qualità di rappresentante fiscale e, quindi, del necessario obbligo di controllo, su di esso gravante, della regolarità dell'operazione, profilo di cui lo stesso giudice del gravame dà atto, laddove evidenzia che: "si è in tal modo realizzata un'irregolarità nello sdoganamento della merce".

La pronuncia censurata non si è conformata a tali principi, sicchè la stessa è viziata per violazione di legge: è stata, invero, esclusa l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 13, cit., non solo ragionando sulla necessità della prova del dolo o della partecipazione fraudolenta, ma anche sulla base di elementi, accertati dalla stessa sentenza censurata, di mancanza di diligenza del contribuente che, nell'esercizio della propria attività di rappresentante fiscale, era nelle condizioni di rendersi conto della irregolarità delle operazioni poste in essere da cui, conseguentemente, era derivato il ritardo del pagamento delle accise.

13. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza per omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio, in particolare sulla conoscenza del contribuente delle modalità di consegna della merce direttamente al destinatario senza che la stessa transitasse, come invece avrebbe dovuto, per il tramite del rappresentante fiscale.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha omesso di considerare gli elementi allegati e provati a sostegno della tesi della conoscenza del contribuente delle modalità di consegna della merce e, segnatamente, la circostanza che lo stesso riceveva dal destinatario finale della merce le somme da versare a titolo di accisa, prima dell'effettivo arrivo a destinazione della stessa, circostanza che doveva indurre a ritenere che fosse a conoscenza del recapito diretto al destinatario finale.

Il motivo è assorbito dalle considerazioni espresse in relazione al primo e secondo motivo di ricorso.

In conclusione, sono fondati il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo, con conseguente cassazione della sentenza e, tenuto conto del fatto che nella sentenza censurata si dà atto che il rappresentante fiscale aveva prospettato l'ulteriore questione relativa alla non corretta applicazione della disciplina della continuazione in materia di sanzioni (questione sulla quale il giudice del gravame non si è pronunciato in quanto ritenuta assorbita), va disposto il rinvio alla Commissione tributaria regionale, anche per la liquidazione della spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo e secondo motivo, assorbito il terzo, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio a seguito di riconvocazione, il 31 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 giugno 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza