Sentenza del 20/07/2022 n. 22676 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle dogane contestava a B. Spa (già B. Srl) il tardivo pagamento di accise dovute su olii lubrificanti, effettuato il 31 dicembre 2007 anzichè il 27 dello stesso mese, come previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 28, comma 6, e notificava avviso di pagamento, con cui richiedeva l'indennità di mora e gli interessi D.Lgs. n. 504 del 1995 ex art. 3, comma 4, nonchè atto di contestazione per il pagamento della sanzione amministrativa D.Lgs. n. 472 del 1997 ex art. 13.

Avverso l'avviso di pagamento veniva proposto autonomo ricorso, il cui iter processuale si concludeva, in termini sfavorevoli per la contribuente, con la sentenza della Corte di cassazione n. 9725 del 2014.

L'impugnazione dell'atto di contestazione, oggetto del presente giudizio, era invece accolta dal giudice di primo grado e la sentenza era confermata dalla CTR della Lombardia" che riteneva l'obbiettiva incertezza della normativa in ordine all'interpretazione delle norme regolanti il termine per il versamento e la non cumulabilità delle sanzioni con l'indennità di mora.

L'Agenzia delle dogane ricorre per cassazione con due motivi, cui resiste il contribuente con controricorso.

Con ordinanza del 22 gennaio 2019 la causa veniva rinviata per la trattazione alla pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7 e della L. n. 212 del 2000, art. 10, per aver la CTR ritenuto sussistere incertezze sulla portata e applicazione delle norme afferenti al termine per il versamento delle accise.

1.1. Il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 61, per aver la CTR escluso la cumulabilità delle sanzioni all'indennità di mora.

2. Il primo motivo è fondato.

2.1. La questione investe l'individuazione dell'esatto termine per il versamento delle somme dovute per accise con riguardo alla scadenza che cada nel mese di dicembre.

2.2. Orbene, occorre rammentare che ai sensi del TUA, art. 26, comma 8, nella versione ratione temporis applicabile, stabiliva che "il pagamento dell'accisa deve essere effettuato in rate di acconto mensili entro la fine di ciascun mese, calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente".

A tale disciplina, peraltro, si è aggiunta quella introdotta dalla L. n. 388 del 2000, art. 28, comma 6, che ha disposto "per i tributi previsti dal citato testo unico approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni i versamenti per i quali la scadenza è prevista il 31 dicembre dovranno essere effettuati entro il giorno 27 dello stesso mese".

2.3. Inoltre, il TUA, art. 3, comma 4, nel testo modificato dal D.L. n. 209 del 2002, art. 3, conv. nella L. n. 265 del 2002, dopo avere premesso, in via generale, che i termini e le modalità di pagamento dell'accisa, anche relative ai parametri utili per garantire la competenza economica di eventuali versamenti in acconto, sono fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ha aggiunto 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 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 ai primo periodo non può prevedere termini di pagamento più ampi rispetto a quelli fissati nel periodo precedente".

2.4. Come ripetutamente evidenziato da questa Corte, dunque, la lettura composita delle disposizioni normative su riportate lascia chiaramente intendere che per le accuse disciplinate dal TUA la scadenza del termine previsto per il versamento dell'accisa non può che coincidere con il 27 dicembre di ogni anno, in assenza di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che disponga diversamente (v. Cass. n. 9284 del 17/04/2013; Cass. n. 4960 del 27/02/2017), assente la rilevata incertezza normativa.

3. Il secondo motivo è parimenti fondato.

4. Ritiene il collegio di aderire ai principi affermati dalle recenti sentenze nn. 19338, 19339 e 19340 del 16/06/2022, che hanno chiarito, in termini inequivoci, l'esegesi e la portata del TUA, art. 3, comma 4.

4.1. Occorre ricordare, infatti, che l'orientamento tradizionale di questa Corte, che qualificava l'indennità di mora di cui alla citata norma come "accessorio naturale del tributo", con funzione di ristoro del danno causato dal ritardato pagamento dell'imposta, era stato oggetto di riflessione con la sentenza n. 30034 del 21/11/2018, che aveva concluso che l'indennità di mora aveva natura sanzionatoria e, quindi, non si poteva cumulare con la sanzione dii cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

4.2. Le sentenze nn. 19338-19339-19340/2022, peraltro, con un'ampia ed esaustiva motivazione, fondata su una interpretazione storica, sistematica e letterale, hanno ribadito e confermato la natura risarcitoria dell'indennità di mora prevista dal TUA, art. 3, comma 4, e, conseguentemente, la sua cumulabilità con la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

4.3. Le citate sentenze hanno infatti posto in rilievo:

a) l'omogeneità linguistica della locuzione "indennità di mora" nelle discipline via via succedutesi (dal R.D.L. 6 novembre 1930, n. 1465, art. 4), accompagnata da una omogeneità strutturale della sua concreta determinazione (misura fissa, parametrata all'importo non pagato a prescindere dalla durata del tardivo pagamento, salvo che l'adempimento non intervenisse entro pochi giorni);

b) la collocazione sistematica dell'indennità di mora nell'alveo del Testo Unico sulle accise, che regola in ambiti distinti la disciplina sostanziale (Titolo I) e l'apparato sanzionatorio (Titolo IV);

c) la conferma della persistenza dell'istituto anche in relazione ai successivi interventi del legislatore, i quali, anzi, risultano ancorati alla netta distinzione tra indennità di mora e sanzioni; in particolare: con l'introduzione del successivo comma 4 bis, con cui è stata regolata la rateazione del debito d'imposta e le conseguenze in caso di decadenza dal beneficio (pagamento integrale delle somme residue "oltre agli interessi e all'indennità di mora di cui al comma 4, nonchè della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise"); con il D.L. n. 34 del 2020, art. 131, con cui è stata disposta la rimessone in termini per i versamenti delle accise per l'emergenza COVID, che ha espressamente stabilito, nel caso di inosservanza dei nuovi termini, che "si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento" ed è stata, quindi, ribadita la dicotomia tra le due voci e la loro cumulabilità;

d) l'esegesi letterale e sistematica del TUA, art. 3, comma 4, dove prevede che, in caso di ritardato pagamento, sono dovuti, accanto all'indennità di mora, "gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali", il cui riferimento non è, nè può essere, l'art. 1284 c.c., ma va individuato nell'art. 79 TULD sul "Pagamento differito di diritti doganali", secondo il quale l'operatore può fruire dell'agevolazione del differimento del pagamento dietro versamento di interessi, per il cui computo è, tuttavia, previsto un meccanismo di autonoma definizione (saggio stabilito semestralmente dal Ministero delle Finanze sulla base del rendimento netto dei BOT a tre mesi) e il tasso d'interesse annuale oscilla, a seconda delle annualità, dallo 0,213% annuo fino allo 0,165% annuo;

e) a tale rilievo, inoltre, si associa la considerazione dell'omogeneità del meccanismo ripristinatorio previsto in caso di tardivo pagamento dei diritti doganali dal TULD, art. 86, comma 1, rispetto a quanto stabilito dal TUA, art. 3, comma 4, posto che la norma doganale prevede "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";

f) gli "interessi" richiesti dal TULD, art. 79, costituiscono in realtà, dunque, solo il "costo" per fruire del differimento; di converso, in caso di tardivo pagamento, il richiamo operato dall'art. 86 ne delinea la diversa ma corrispondente funzione di ristoro della specifica perdita derivante dall'aver, indebitamente, fruito dell'agevolazione (il differimento del pagamento) che non era stata chiesta, non era concedibile o non era stata concessa; danno che, però, si aggiunge e si cumula - a quello generale per il ritardato pagamento(dell'imposta;

g) tale esito vale, atteso l'esplicito rinvio alle nozioni doganali, per le accise, restando priva di rilievo la non identica formulazione del TUA, art. 3, comma 4, rispetto alla disciplina doganale posto che in entrambe le situazioni la parte è tenuta a corrispondere, oltre all'interesse per il differimento, un "interesse" di mora di alcuni punti percentuale; inoltre, per le accise, la diversità di formulazione è, sul piano tecnico, chiaramente giustificata ove si consideri che per queste ultime, a differenza di quanto stabilito per i diritti doganali, viene diversificata l'entità del tasso in rapporto alla gravità del ritardo (inferiore o superiore a 5 giorni), cui si aggiunge, per il maggior ritardo, la sanzione inibitoria del divieto di estrazione dal deposito fiscale fino all'estinzione del debito.

4.4. Da tutto ciò, la conclusione che l'indennità di mora ha natura risarcitoria del ritardato versamento dell'imposta e costituisce, nella struttura della fattispecie, uno dei due elementi (il più rilevante) che, in termini congiunti, determinano il complessivo risarcimento del danno per il ritardo: l'uno per il ristoro del ritardo nel versamento dell'imposta; l'altro, per il ristoro del "costo", indebitamente non sostenuto, per il differimento del pagamento.

Ne deriva, inoltre, l'ammissibilità e legittimità dell'irrogazione, accanto all'indennità di mora, della sanzione D.Lgs. n. 471 del 1997 ex art. 13, posto che non solo non si pone un profilo di proporzionalità rispetto ai principi unionali ma, diversamente, si realizzerebbe una irragionevole disparità di trattamento rispetto ai contribuenti che non versino le altre imposte (diverse dalle accise), tenuti non solo al pagamento delle somme non versate e al risarcimento del danno per ritardo (gli interessi di mora) ma destinatari della relativa sanzione.

5. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va rigettato l'originario ricorso della contribuente.

La peculiarità della questione, su cui si è registrata una divaricazione nella recente giurisprudenza, solo da ultimo ricomposta dalle decisioni richiamate in motivazione, giustifica l'integrale compensazione delle spese per l'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, in data 15 settembre 2021, riconvocata, il 18 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza