

Sull'applicabilità d'ufficio delle mitigazioni sanzionatorie previste «ex lege» dopo l'introduzione del giudizio

di Alessia Vignoli, RL

Proponiamo un interessante riflesso teorico di una vicenda in sé limitata, relativa ad alcune disposizioni sull'anticipazione, di pochi giorni, del versamento dell'accisa sul gas metano, evidentemente sfuggite alle procedure interne di alcune aziende municipalizzate, che avevano effettuato i versamenti nei termini ordinari precedenti, cioè tardivi di pochi giorni. A fronte del ritardo era stata inflitta la sanzione ordinaria del 30%, palesemente abnorme rispetto al danno erariale effettivo, contestata per vari motivi, spesso riconosciuti nei gradi di merito. Nel 2011, a contenziosi in corso, è stata introdotta una disposizione generale che, in quanto più favorevole al trasgressore, è estranea al processo e deve essere applicata non «d'ufficio dal giudice», ma «d'ufficio dall'Ufficio».

■ Sull'applicabilità d'ufficio della norma sanzionatoria più favorevole al trasgressore

Alessia Vignoli

Nell'applicazione dello *ius superveniens* il giudice può legittimamente astenersi da ogni pronuncia dal momento che la rideterminazione della sanzione, applicando il più favorevole trattamento sanzionatorio sopravvenuto all'adozione della pretesa impositiva, resta comunque una prerogativa dell'Ufficio fiscale.

Tale conclusione trova conforto in due decisioni della Suprema Corte di cassazione sul tema della irrogazione delle sanzioni per il tardivo versamento della rata di acconto per l'accisa dovuta sul gas metano (1).

In particolare, nella sentenza n. 9285 del 2013 la contribuente contestava l'interpretazione - su cui si fonda la pretesa fiscale - secondo cui l'art. 28, comma 8, della legge n. 388/2000 (che anticipava la data di versamento al 27 dicembre di ciascun anno) (2) avrebbe definitivamente modificato la data del versamento originariamente fissata entro la fine di ciascun mese (in base all'art. 26, comma 8, del D.Lgs. n. 504/1995).

Nel caso di specie la Suprema Corte ha considerato tardivo il versamento effettuato dalla contribuente (convinta che la scadenza fosse sempre la fine del mese) in data 30 dicembre anziché il 27, con la conseguente irrogazione di sanzioni nella misura stabilita dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che si aggiunge all'indennità di mora

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Note:

(1) Cass., 19 aprile 2013, n. 9565; Id., 17 aprile 2013, n. 9285. Il testo delle sentenze è riportato a seguire.

(2) Si trattava in particolare dell'art. 28 della legge Finanziaria del 2000 per il 2001 (legge n. 388/2000) secondo cui: «Per i tributi previsti dal citato testo unico approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e successive modificazioni, per la tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto di cui all'articolo 17, comma 29, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, nonché per l'imposta di consumo sul carbone, coke di petrolio e sull'orimulsion di cui all'articolo 8, comma 7, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, i versamenti per i quali la scadenza è prevista il 31 dicembre dovranno essere effettuati entro il giorno 27 dello stesso mese».

dovuta in applicazione del D.Lgs. n. 504/1995 (Testo Unico Accise - TUA).

Nella sentenza n. 9565 del 2013 si discuteva, invece, della possibilità di cumulare l'indennità di mora prevista nel D.Lgs. n. 504/1995 con la sanzione generale in tema di tardivi versamenti comminata nell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

I temi affrontati nelle sentenze richiamate, al di là dei singoli giorni di ritardo e della soluzione interpretativa adottata dalla Suprema Corte, interessano la generalità delle municipalizzate che in Italia si occupano della fornitura del gas metano e rappresenta un'ottima occasione per soffermarsi sulla distinta questione, anch'essa emersa nel corso di entrambi i giudizi, dell'applicabilità dello *ius superveniens* intervenuto in pendenza di giudizio con riferimento al trattamento sanzionatorio applicabile al contribuente. Infatti, dopo che entrambi i giudizi erano stati incardinati (3), è intervenuto il comma 31 dell'art. 23 del D.L. n. 98/2011 che ha esteso (4) la riduzione delle sanzioni pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo a tutti i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni; la sopravvenuta modifica normativa, come è evidente, essendo intervenuta in pendenza di giudizio, rileva in entrambi i casi in applicazione di quanto disposto in via generale dall'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997 secondo cui secondo cui «Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo».

I giudici della Suprema Corte hanno però un atteggiamento completamente diverso rispetto alle due fattispecie; in un caso (5) i giudici, senza che la contribuente avesse minimamente sollevato la questione, evidenziano la rilevanza «*ex officio* dello *ius superveniens* costituito dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 31, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che, disponendo l'espunzione dal testo dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, del riferimento ai "crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria", ha determinato la riduzione della sanzione ad un importo pari ad un quindicesimo

per ogni giorno di ritardo in relazione a tutte le ipotesi di versamenti operati con un ritardo non superiore a quindici giorni».

Nell'altra fattispecie, invece, nonostante la contribuente avesse specificamente (6) eccepito tale circostanza, i giudici della Suprema Corte hanno completamente trascurato di pronunciarsi sulla questione.

Cosa cambia? Assolutamente nulla perché, come già rilevato su questa stessa *Rivista* in altra occasione (7) e come pacificamente ammesso (8) dai numerosi Autori che si sono nel tempo occupati del problema, il giudice tributario valuta più che l'ammontare dell'imposta in sé, la correttezza dell'azione amministrativa al momento dell'emissione dell'atto, compiendo un giudizio sull'atto e non sul rapporto tributario che comunque è e resta nelle mani degli Uffici fiscali nell'esercizio del potere amministrativo. Se un appunto può farsi alla Suprema Corte è quello di essersi pronunciata (o non pronunciata in uno dei due casi) sullo *ius superveniens*, che era fuori dall'oggetto del processo tributario. Certo, nessuno avrebbe avuto da ridire se in entrambe le decisioni la Corte di fosse limitata a menzionare la questione precisando espressamente che l'applicazione dello *ius superveniens* avrebbe dovuto essere valutata dall'Ufficio in sede amministrativa. Quello che stupisce è il diverso atteggiamento dei giudici di fronte ad una fattispecie analoga; in una sentenza, quantunque a fin di bene, la Corte si arrampica in difficilmente afferrabili di-

Note:

(3) Non si è quindi formato il giudicato sul punto, operando quest'ultimo quale ostacolo al potere dell'Ufficio fiscale di agire in autotutela.

(4) Eliminando l'inciso contenuto nell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 che limitava il beneficio della riduzione alla specifica fattispecie dei crediti assistiti da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione finanziaria.

(5) Punto 16 della sentenza n. 9565 del 2013.

(6) Siamo certi dell'inserimento della questione in memoria perché ci è stata gentilmente concessa la consultazione delle carte processuali.

(7) D. Nolè, R. Lupi, «Processo tributario e processo amministrativo: il senso dell'impugnazione-merito», in *Dialoghi Tributarî* n. 1/2013, pag. 72 ss.

(8) G.M. Cipolla, «Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa», in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, pag. 959 ove ampia bibliografia.

vagazioni sulla «rilevabilità d'ufficio» dello *ius superveniens*, ed in un'altra - invece di dire (cor-

rettamente) che la rilevazione dello *ius superveniens* spetta all'Ufficio - tace del tutto.

■ Una «deroga» alla necessità di «autopunizione» del ravvedimento operoso RL

Le disposizioni generali sul «ravvedimento operoso» (art. 13 del D.P.R. n. 472/1997 sulle sanzioni tributarie) esasperano la logica della «autotassazione»; non solo infatti il contribuente deve autodeterminare ed autoliquidare il tributo, ma anche «autosanzionarsi» e liquidare eventuali interessi, per beneficiare di sanzioni più miti di quelle ordinarie. È un altro riflesso dell'externalizzazione della tassazione sui contribuenti (9), e del «passo indietro» compiuto dagli Uffici tributari. La assurdità dell'istituto è quella di sanzionare nello stesso modo chi adempie tardivamente, ma non si «autosanziona» rispetto a chi non adempie affatto, e viene individuato in sede di controllo, magari senza neppure immaginare di aver commesso una violazione per cui ravvedersi. Il ritardo inconsapevole, proprio in quanto inconsapevole, e nel caso in esame di 4 giorni, viene assurdamente equiparato all'omissione, senza una precisa volontà dietro, ma solo per intrecci legislativi che si autoproducono e oggettivamente soffocano il buonsenso. Nel caso di specie fu molto opportuna la disposizione del 2011, di portata generale, e secondo cui il versamento tardivo comporta una sanzione giornaliera dell'1%, anche a prescindere dalla suddetta «autopunizione» del «ravvedimento operoso», che le società interessate, convinte di essere nel giusto, o per disattenzione, non avevano attivato in tempo. Come giustamente rileva Vignoli, la legge più favorevole al trasgressore è applica-

bile *de plano* in base all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997; secondo i principi generali dell'intangibilità delle situazioni giuridiche definite, sul piano del diritto transitorio, la disposizione è applicabile alle violazioni anteriori al 2011 che non si fossero rese definitive al momento dell'entrata in vigore della modifica; è un principio generale, ribadito dalla circolare n. 41/E del 2011 dell'Agenzia delle entrate di cui si riporta il relativo stralcio (10). La sentenza n. 9565 del 2013 arriva a questa conclusione, ma in modo indiretto, con riferimento a precedenti in materia di «danno da occupazione illegittima» (?). Dov'è lo sforzo per un ragionamento così ovvio conferma le disfunzioni della «via giurisdizionale» al diritto tributario (11).

Note:

(9) Derivante dalla «tassazione attraverso le aziende», di cui parliamo sempre su *Dialoghi*.

(10) Circolare 5 agosto 2011, n. 41/E (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA): «La nuova previsione, in virtù del principio sancito dall'art. 3, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo».

Basta un minimo di buonsenso per accorgersi che la definitività del rapporto va vista al momento di entrata in vigore della legge del 2011, non successivamente, qualora il giudice abbia accolto la tesi delle Dogane, senza menzionare - per palese negligenza - lo *ius superveniens*.

(11) Che deresponsabilizza gli Uffici e progressivamente paralizza, sotto i nostri occhi, l'attività della macchina pubblica, amministrativa, e indirettamente giurisdizionale.

■ La sentenza

Cassazione, Sez. trib., Sent. 19 aprile 2013 (11 marzo 2013), n. 9565 - Pres. Pivetti - Rel. Conti

Svolgimento del processo

1. L'UTF di Milano evidenziava che la AMGA Legnano aveva effettuato in ritardo di quattro giorni rispetto al termine legale - sancito dalla legge n.

388/2000, art. 28 - il pagamento della rata di acconto di dicembre 2002 dell'accisa dovuta sul gas metano, per di più utilizzando il modello F24, in violazione del D.M. 27 novembre 2002, art. 2.

2. Detto Ufficio contestava a tale società le sanzioni dovute rispettivamente in forza del D.Lgs. n. 471/1997, art. 13, comma 1, e D.Lgs. n. 504/1995, art. 50 richiedendo, successivamente, il pagamento di interessi ed indennità di mora.

3. Di seguito l'Ufficio emetteva, ai sensi del D.Lgs. n. 472/1997, art. 16, un atto di contestazione per ciascuna delle violazioni riscontrate, irrogando le relative sanzioni.

4. La società contribuente proponeva ricorso alla CTP di Milano che confermava la legittimità dell'atto di irrogazione della sanzione, ritenendo la portata generale dell'art. 13 D.Lgs. cit.

5. La sentenza veniva impugnata dalla società contribuente innanzi alla CTR della Lombardia che, con sentenza depositata il 29 marzo 2010, rigettava il ricorso.

6. Il giudice di appello, premesso che dovevano ritenersi proposte per la prima volta in fase di appello le questioni relative all'inapplicabilità del D.Lgs. n. 471/1997, art. 13 in caso di tardivo pagamento, alla non applicabilità delle sanzioni in ragione della legge n. 212/2000, artt. 2 e 10, alle obiettive condizioni di incertezza sulla portata della legge n. 388/2000, art. 28 e all'assenza di danno in capo all'Erario (alla stregua del D.Lgs. n. 472/1997, artt. 5 e 6), osservava che malgrado l'innammissibilità di tali eccezioni, le stesse erano comunque infondate nel merito.

6.1 Quanto alla prima, infatti, osservava che non potevano esservi dubbi in ordine alla portata preceettiva dell'art. 28 cit., anche considerando il tempo trascorso dall'entrata in vigore della stessa.

6.2 Aggiungeva, poi, quanto al D.Lgs. n. 472/1997, art. 6, che la violazione contestata era frutto di disattenzione o non adeguata organizzazione da parte della contribuente. Nemmeno potevano prospettarsi situazione di incertezza circa la portata della norma sanzionatoria, negligenza, imprudenza ed imperizia.

7. La società contribuente ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a quattro motivi, al quale ha resistito l'Agenzia delle Dogane con controricorso. La società contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

8. Con il primo motivo la società contribuente ha dedotto violazione del D.Lgs. n. 546/1992, art. 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Lamenta che la CTR aveva dichiarato inammissibili le eccezioni che la stessa aveva formulato fin dal ricorso introduttivo con riferimento alla chiesta di applicazione della sanzione ed all'iniquità del

D.Lgs. n. 471/1997, art. 13 rispetto all'equiparazione fra ritardo ed omissione del versamento di quanto dovuto a titolo d'imposta.

8.1 Analoghe considerazioni occorre fare rispetto alla dedotta buona fede del contribuente, all'assenza di danno erariale ed alla sproporzione manifesta tra entità del tributo e sanzione, già entrambe prospettate nel corso del giudizio di primo grado. Ragion per cui doveva escludersi che vi fosse stata una modifica del *petitum* come ritenuto dalla CTR.

9. Con il secondo motivo la società contribuente deduce la violazione del D.Lgs. n. 471/1997, art. 13. Lamenta, in particolare, che la CTR aveva ritenuto di fare applicazione dell'art. 13 ult. cit. ancorché essa società avesse ritardato di soli 4 giorni il versamento dovuto, provvedendo altresì al pagamento degli interessi e dell'indennità di mora, equiparando il mancato adempimento all'ipotesi, ricorrente nel caso concreto, di mero ritardo nel pagamento.

10. Con il terzo motivo la società contribuente ha dedotto l'omessa o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Lamenta che la CTR non aveva adeguatamente considerato la sussistenza delle cause di non punibilità sancite dal D.Lgs. n. 472/1997, artt. 5 e 6, omettendo di prendere in considerazione gli argomenti esposti a sostegno dell'esclusione della sanzione, della buona fede della contribuente e dell'assenza di pregiudizio erariale.

11. Con il quarto motivo si lamenta il vizio di omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. La CTR, rispetto alla dedotta sproporzione fra entità del tributo evaso e sanzione, non aveva ritenuto di applicare il D.Lgs. n. 472/1997, art. 7, valutando come insussistenti i presupposti per la riduzione della sanzione. Così facendo aveva tralasciato di considerare gli elementi di fatto puntualmente allegati ed invece non adeguatamente ponderati dal giudice di appello.

12. L'Agenzia delle Dogane, nel controricorso, ha dedotto l'infondatezza del primo motivo di ricorso, risultando che la società contribuente solo in appello aveva prospettato l'applicazione del D.Lgs. n. 472/1997, artt. 5 e 6.

12.1 Quanto al secondo motivo, l'Agenzia evidenziava che questa Corte, con sentenza n. 23517/2008, aveva definitivamente chiarito che l'indennità di mora a carico del contribuente persegue finalità diversa da quelle attuate attraverso l'irrogazione della sanzione.

12.2 Evidenziava, inoltre, che la motivazione della

sentenza impugnata aveva adeguatamente esposto le ragioni che giustificavano il rigetto delle eccezioni sollevate dalla società contribuente in ordine alla ricorrenza della buona fede ed alla sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicata.

13. La prima censura è fondata.

13.1 Ed invero, la parte ricorrente ha documentato - v. pag. 27 del ricorso che riporta le pagg. 8-9 del ricorso introduttivo - di avere esposto, fin dall'atto introduttivo, le questioni concernenti l'applicabilità del D.Lgs. n. 471/1997, art. 13, nonché quelle relative alla rilevanza, nel caso di specie, del D.Lgs. n. 472/1997, art. 7, comma 4, ed alla condizione di buona fede della società contribuente - v. pag. 35 del ricorso che riproduce le pagg. 9-12 del ricorso introduttivo-.

13.2 Tanto è sufficiente per escludere la modifica del *petitum* in grado di appello allorché la società anzidetta ha formulato specifiche censure alla decisione di prime cure fondate sull'asserita violazione delle disposizioni normative appena ricordate. Senza dire che lo stesso giudice di appello ha poi ritenuto di esaminare nel merito le censure prospettate, rigettandole.

14. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

14.1 Questa Corte è ferma nel ritenere che in tema di violazioni amministrative tributarie, il D.Lgs. n. 471/1997, art. 13 ha una portata generale, applicandosi come espressamente indicato nel secondo comma, ad «ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una frazione nel termine previsto». Pertanto tale sanzione è applicabile anche nell'ipotesi di mancato o tardivo versamento delle accise mentre deve escludersi che possa determinarsi un'ipotesi di cumulo di sanzioni ove sia stata richiesta anche l'indennità di mora e gli interessi in concorso con la sanzione, ai sensi del D.Lgs. n. 504/1995, art. 3, comma 4, trattandosi di imposizioni di pagamento assolutamente infungibili rispetto alle pretese sanzionatorie perché giustificate da natura e funzione esclusivamente e rispettivamente risarcitoria e reintegrativa (cfr. Cass., Ord. 14 aprile 2011, n. 8553; Cass., Ord. 4 agosto 2010, n. 18140; Cass., 19 giugno 2009, n. 14303; Cass., 12 settembre 2008, n. 23517, tutte in tema di accise).

15. Il terzo ed il quarto motivo che vanno esaminati congiuntamente, involgendo entrambe le censure postulati deficit motivazionali della sentenza impugnata con riguardo alla mancata applicazione del D.Lgs. n. 472/1997, artt. 5, 6 e 7, sono infondati.

15.1 Entrambe le doglianze muovono dalla rile-

vanza della situazione di buona fede della società contribuente rispetto al ritardato pagamento dell'accisa che avrebbe confidato sul termine di scadenza del 31 dicembre. Nemmeno la CTR aveva considerato l'occasionalità dell'inadempimento e l'assenza di danno, non adeguatamente motivando il rigetto delle eccezioni.

15.2 Orbene, di alcun pregio è, anzitutto, la questione relativa alla occasionalità del ritardo, in relazione al D.Lgs. n. 472/1997, art. 6, che la società contribuente richiama deducendo erroneamente l'omessa motivazione del giudice di appello, una volta che la sanzione applicata alla stessa prescindeva totalmente dal grado di colpa - lieve o grave - .

15.3 Nemmeno coglie nel segno la dedotta omessa motivazione in ordine agli ulteriori profili di cui al D.Lgs. n. 472/1997, art. 6, se è vero che lo stesso giudice ha escluso l'operatività di detta disposizione con riguardo alla asserita situazione di incertezza del quadro normativo ritenendo, senza commettere alcun vizio di legge né di congruità logica, che la violazione ascritta alla società era conseguenza di insufficiente attenzione o da inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale.

15.4 Anche rispetto all'assenza di danno la CTR ha evidenziato che in realtà la disposizione di cui all'art. 13 cit., prevedendo una sanzione commisurata al 30% del tributo non versato, aveva equiparato il ritardato pagamento all'omesso versamento, ritenendo non irragionevole tale previsione normativa, sulla scorta di quanto stabilito dalla Corte costituzionale (Ord. n. 2249/2008). Senza dire che la vicenda esaminata dal giudice di appello integrava, come mostra di avere ritenuto implicitamente il giudice di appello, ex sé il danno per il mancato versamento del tributo nel termine previsto e, dunque, per la mancata disponibilità delle somme da parte dell'Amministrazione nel termine normativamente fissato.

15.5 Del pari destituito di fondamento appare il dedotto vizio motivazionale con riguardo al D.Lgs. n. 472/1997, art. 7 ed all'omessa valutazione delle circostanze eccezionali che avrebbero dovuto giustificare la riduzione della sanzione in relazione alla manifesta sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione.

15.6 Correttamente, infatti, il giudice di appello ha evidenziato che a sostegno di tale eccezione la società contribuente aveva posto la situazione di buona fede in ordine al ritardato pagamento, che lo stesso giudice aveva ritenuto insussistente, non

allegando ulteriori ragioni in fatto per ritenere provata la dedotta sproporzione.

15.7 La motivazione della sentenza impugnata appare dunque idonea a descrivere l'*iter* seguito dal giudice di appello per disattendere le argomentazioni difensive esposta dalla società contribuente e, pertanto, si sottrae alle critiche esposte nelle due censure qui esaminate.

16. Occorre tuttavia evidenziare che va applicato *ex officio* lo *ius superveniens* costituito dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 31, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che, disponendo l'espunzione dal testo del D.Lgs. n. 471/1997, art. 13 del riferimento ai «crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria», ha determinato la riduzione della sanzione ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo in relazione a tutte le ipotesi di versamenti operati con un ritardo non superiore a quindici giorni. L'applicabilità di tale modifica normativa (la quale, incidendo favorevolmente sull'entità della sanzione, coinvolge il presente giudizio, giusta il D.Lgs. n. 472/1997, art. 3, comma 3), difatti, successiva alla proposizione del ricorso, è mediata dalla formulazione dei motivi tre e quattro, direttamente attinenti alla quantificazione della sanzione, giusta la precisazione, di carattere generale, resa dalla Corte in controversia similare (vedi, in particolare, Cass., 13 maggio 1997, n. 4182, secondo cui nel giudizio di cassazione, in cui i motivi del

ricorso esplicano una funzione determinativa e limitativa dell'oggetto del giudizio, la legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 65, che ha stabilito nuovi criteri per la determinazione del risarcimento del danno da occupazione illegittima cosiddetta appropriativa, prevedendone l'applicabilità anche nei procedimenti in corso, non può trovare applicazione, quale *ius superveniens*, se i motivi di ricorso non valgono a porre in discussione la quantificazione, compiuta dal giudice di merito, del risarcimento del danno).

17. In conclusione, accolto il primo motivo di ricorso e rigettati i restanti, la sentenza impugnata va cassata.

18. Non occorrendo accertamenti di fatto, la causa deve essere decisa nel merito, con il parziale accoglimento dell'impugnazione originariamente proposta dalla società, mediante l'applicazione della riduzione della sanzione ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo.

19. Le particolarità della controversia comportano la compensazione di tutte le voci di spesa.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, e respinge i restanti.

Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito dichiara ridotta la sanzione irrogata in applicazione dei parametri fissati dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 31, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

Compensa tutte le voci di spesa.

■ La sentenza

Cassazione, Sez. trib., Sent. 17 aprile 2013 (12 marzo 2013), n. 9285 - Pres. Pivetti - Rel. Conti

Svolgimento del processo

1. Con sentenza resa in data 22 luglio 2010 la Commissione Tributaria regionale del Piemonte confermava la decisione resa dalla CTP di Alessandria che, in accoglimento del ricorso proposto dalla CTV srl in liquidazione, già Chiara Gaservizi s.r.l., aveva dichiarato l'illegittimità degli atti con i quali l'Ufficio delle dogane di Alessandria aveva richiesto il pagamento di interessi legali, indennità di mora e sanzioni per il ritardato pagamento delle rate di acconto dell'accisa dovuta sul gas metano per il mese di dicembre 2005.

2. Osservava la CTR che in relazione al contenuto

dispositivo del D.Lgs. n. 504/1995, art. 26, comma 8 e legge n. 388/2000, art. 28, comma 6 risultava evidente come la fissazione del termine di pagamento al 27 dicembre per le accise relative al gas metano riguardava soltanto l'anno 2001, essendo stata introdotta per rendere più agevole il passaggio all'Euro a decorrere dall'anno 2002 e non poteva, quindi, ritenersi applicabile per i versamenti dovuti per gli anni successivi, non essendo peraltro mai stata disposta analoga disposizione all'interno del testo unico accise.

3. L'Agenzia delle dogane ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, al quale

ha resistito la società contribuente con controricorso e memoria.

Motivi della decisione

4. Con un unico motivo l'Agenzia delle dogane prospetta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504/1995, art. 26, comma 6 e legge n. 388/2000, art. 28, comma 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la CTR aveva errato nel ritenere inoperante il termine del 27 dicembre fissato dal comma 6 dell'art. 28 cit. detta disposizione, infatti conteneva una previsione avente valenza generale, non limitata all'anno 2001, collegata alla contestuale introduzione della modalità di pagamento a mezzo F24 disposta con la legge finanziaria 2001 e non già all'entrata in vigore dell'Euro, come opinato dal giudice di appello.

5. La società controricorrente ha dedotto l'infondatezza della censura, evidenziando in ogni caso la ricorrenza di obiettive incertezze normative, correlate alla doppia conforme rappresentata dalle decisioni dei due gradi di giudizio che avevano accolto il ricorso, tali da escludere la sanzione irrogata.

6. La censura è infondata.

6.1 Occorre rammentare che ai sensi dell'art. 26, comma 8, T.U.A., nella versione *ratione temporis* applicabile anche all'accisa relativa al gas metano, 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».

6.2 A tale disciplina si è aggiunta quella introdotta dalla legge n. 388/2000, art. 28, comma 6, a cui tenore «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.».

6.3 Peraltro, l'art. 3, comma 4 TUA cit., nel testo modificato dal D.L. n. 209/2002, art. 3 conv. nella legge n. 265/2002, 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 al primo periodo non può prevedere termini di pagamento più ampi rispetto a quelli fissati nel periodo precedente.

6.4 Orbene, reputa la Corte che la lettura composita delle disposizioni normative sopra riportate lascia chiaramente intendere che per le accise 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.

6.5 Ed è proprio l'analisi sistematica delle disposizioni suindicate ad escludere che alla legge n. 388/2000, art. 28, comma 6, possa attribuirsi efficacia temporale limitata alle imposte dovute per l'anno 2001 per come prospettato dalla CTR, non ravvisandosi alcuna plausibile ragione, ad onta di quanto diversamente postulato dalla società controricorrente, per individuare, quale *ratio* della disposizione anzidetta, l'entrata in vigore dell'Euro e, soprattutto, per delimitarne l'efficacia temporale in assenza di un'esplicita indicazione in tal senso, semmai individuandosi un'opposta esigenza, chiaramente espressa dal legislatore di fissare in via generale nel termine del 27 il *dies ad quem* entro il quale effettuare i relativi versamenti delle accise.

6.6 Né sembrano giocare in senso favorevole alla tesi esposta dalla società contribuente i decreti ministeriali che, a partire dall'anno 2003, hanno individuato espressamente i termini per il versamento delle accise, richiamando la scadenza del 27 dicembre ed espressamente non regolando l'imposta sul gas metano - specificamente D.M. Finanze 13 dicembre 2005, - dovendosi per quest'ultimo applicare la regola generale contemplata dal combinato disposto dell'art. 3, comma 4 T.U.A. cit., della legge n. 388/2000, art. 28, comma 6.

Norma, quest'ultima, mai abrogata né derogata da diverse determinazioni ministeriali, le quali, come detto, non avrebbero peraltro posticipare il termine di versamento alla data del 27 dicembre.

6.7 La decisione impugnata che non è si conformata a tali principi, muovendo da un'interpretazione parcellizzata della legge n. 388/2000, art. 28, comma 6, e nemmeno agganciata a solide basi argomentative quanto alla limitata portata temporale dallo stesso giudice affermata in modo apodittico è incorsa nel vizio di violazione di legge prospettato dalla parte ricorrente.

7. La sentenza impugnata va dunque cassata.

8. La causa può essere decisa nel merito, non richiedendo ulteriori accertamenti in punto di fatto, essendo il caso di evidenziare che la società contribuente non ha documentato di avere riproposto in grado di appello né l'eccezione relativa all'insussistenza dei presupposti per applicare la sanzione in relazione all'incertezza obiettiva della legge - peraltro infondata alla stregua dei consolidati principi espressi da questa Corte - per cui v. Cass. n. 8825/2012, né le eccezioni che la controricorrente richiama sbrigativamente nel controricorso e per le quali ha chiesto, in caso di accoglimento del ricorso, che sia il giudice del rinvio a statuire. In definitiva, la parte contribuente, sulla quale incombeva il relativo onere, non si è curata di indicare i termini esatti in cui le eccezioni era state sottoposte al giudice di appello, ragion per cui le

stesse devono ritenersi abbandonate - cfr. Cass. n. 14925/2011; Cass. n. 5970 del 14 marzo 2011.

9. Ricorrono giusti motivi per compensare fra le parti le spese del giudizio di merito, mentre le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della società contribuente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso della società contribuente. Compensa le spese della fase di merito.

Pone a carico della società contribuente le spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 12.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.