



4960-17

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 4324/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 4960

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Ud. 17/10/2016
- Dott. LAURA TRICOMI - Rel. Consigliere - PU
- Dott. ANGELINA MARIA PERRINO - Consigliere -
- Dott. RAFFAELE SABATO - Consigliere -
- Dott. ALESSANDRO CENTONZE - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 4324-2012 proposto da:

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

yh

- **ricorrente** -

**contro**

2016

3682

SPA in persona dell'Amm.re Delegato e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in , presso lo studio dell'avvocato , rappresentato e difeso dagli avvocati ,

giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

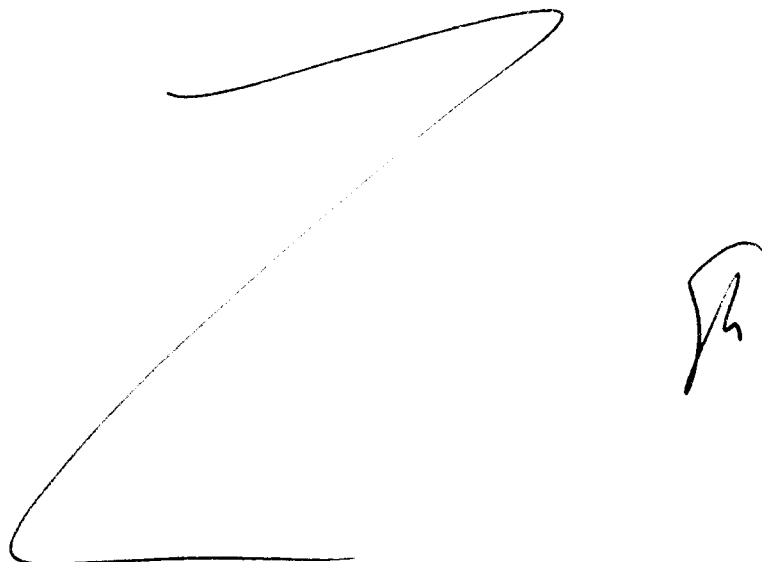
avverso la sentenza n. 506/2010 della  
COMM.TRIB.REG. <sup>della Puglia,</sup> SEZ. DIST. di FOGGIA, depositata il  
23/12/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 17/10/2016 dal Consigliere Dott. LAURA  
TRICOMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato  
che ha chiesto il rigetto e deposita nota spese;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso.



## RITENUTO IN FATTO

1. L'Agenzia delle Dogane ricorre per cassazione su due motivi avverso la sentenza della Puglia, sezione distaccata di Foggia, meglio indicata in epigrafe, che respingendo l'appello dell'Ufficio, ha confermato la prima decisione che aveva annullato l'avviso di irrogazione sanzioni n.10025, Accise gas metano, per gli anni 2004 e 2005, comminate alla società SPA per essere stato eseguito il versamento dell'imposta in data 31 dicembre in luogo del termine fissato dalla L n.388/2000 al 27 dicembre.
2. Secondo il giudice di appello la norma era stata dettata per favorire il contribuente al fine di consentirgli eventuali compensazioni e non era ragionevole ritenere che, avendo comunque il contribuente rispettato il termine massimo (31 dicembre) previsto per il versamento delle accise presso la Tesoreria, potessero essere fatte ricadere su di lui sanzioni così onerose. Aveva ritenuto inoltre che la fattispecie ricadesse nell'applicazione della L n.212/2000, che escludeva l'irrogazione di sanzioni ove non vi fosse stato danno per l'Erario; da ultimo riteneva applicabile l'art.10, comma 3, della stessa legge, per l'incertezza delle norme.
3. La contribuente resiste con controricorso.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

- 1.1. Primo motivo - Violazione e falsa applicazione dell'art.28, comma 6, della L n.388/2000, laddove la CTR ha ritenuto che tale norma prevede due distinti termini di versamento, in base alla modalità prescelta.
- 1.2. Il primo motivo è fondato.
- 1.3. Come questa Corte ha già statuito, con principio a cui intende darsi continuità, in tema di accise sul gas metano disciplinate dal d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (T.U. delle imposte sulla produzione e sui consumi), in assenza di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze che disponga diversamente, la scadenza del termine per il versamento dell'accisa - per il quale è prevista, in generale, la data del 31 dicembre - ne impone la effettuazione entro il 27 dicembre dello stesso mese, in applicazione dell'art. 28, comma sesto, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Cass. n.9284/2013).

Nel caso di specie il versamento è avvenuto indubitabilmente in ritardo, come accertato dalla stessa CTR, e l'argomentazione addotta a sostegno dello sviluppo motivazionale seguito, e cioè che l'art.28 cit. era norma "a favore del contribuente"

e che il pagamento, se fosse stato eseguito con un'altra modalità (presso la Tesoreria dello Stato), sarebbe stato in termini, unitamente alla critica di irragionevolezza nella differenziazione delle scadenze, risulta palesemente disancorata del dettato legislativo -che non autorizza alcuna interpretazione derogativa- ed è svolta in via astratta circa il *favor* perseguito e la sussistenza di un più ampio termine.

2.1. Secondo motivo – Violazione e falsa applicazione dell'art.10, comma 3, della L n.212/2000, dell'art.8 del DLGS n.546/1992 e 13 del DLGS n. 471/1997, laddove la CTR ha ritenuto che nel caso in esame non vi fosse stato danno per l'Erario e che sussistesse una oggettiva incertezza normativa.

2.2. Il motivo è fondato.

2.3. Giova ricordare che nel caso in esame è stata applicata la sanzione pecuniaria prevista in caso di imposte versate in ritardo, ai sensi dell'art.13, comma 1, del DLGS n.471/197 e l'indennità di mora e gli interessi secondo quanto previsto dall'art.3, comma 4, del TU approvato con DLGS n.504/1995.

In tema di sanzioni amministrative tributarie, il d.lgs. n. 471 del 1997 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il d.lgs. n. 504 del 1995), sicché nel caso di omesso pagamento dell'imposta di consumo sul gas trovano applicazione sia l'art. 13 del d.lgs. n. 471 cit., che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, sia l'art. 3, n. 4, del d.lgs. n. 504 cit., nel testo vigente "ratione temporis", che prevede un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento, trattandosi di norme pienamente compatibili, che non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio lesa (con riguardo all'indennità di mora ed agli interessi) (cfr. Cass. n.16165/2016).

2.4. Va rilevato inoltre che il tardivo adempimento non integra una violazione meramente formale, poiché il mancato versamento del tributo alla scadenza prevista determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

2.5. Peraltro questa Corte ha già avuto modo di chiarire la distinzione tra le violazioni sostanziali e le violazioni formali (cfr. Cass. sent. 5897/2013) e l'ambito

operativo dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, ridimensionato ad opera del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis. Come è stato bene ricostruito sul piano normativo, la prima definizione di violazione formale si deve alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, intesa come mera violazione formale senza alcun debito d'imposta; ma la portata eccessivamente ampia della norma, capace d'includere nel proprio ambito anche violazioni idonee ad ostacolare o addirittura ad impedire l'esercizio delle attività di controllo del fisco, ha indotto il legislatore a precisarne la portata, profittando dell'art. 16 dello stesso Statuto del contribuente, che gli consentiva di emanare disposizioni correttive.

Il D.Lgs. n. 32 del 2001, volto appunto all'emanazione di queste disposizioni, per un verso, ha disposto l'abrogazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13, comma 4 (art. 7, comma 1, lett. b), per l'altro ha circoscritto la portata della norma dello Statuto del contribuente là dove, introducendo il D.Lgs. n. 472 del 1996, art. 6, comma 5 bis (con l'art. 7, comma 1, lett. a), ha stabilito che l'esclusione della punibilità sia limitata alle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'attività di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. L'espresso riferimento al versamento del tributo sostanzia l'offensività della violazione, erroneamente esclusa dalla CTR per il caso del ritardato versamento.

2.6. Si deve quindi affermare il seguente principio di diritto "In tema di sanzioni tributarie, dovendo la violazione meramente formale non punibile rispondere a due concorrenti requisiti - non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo - il ritardo nel versamento del tributo integra una violazione sostanziale e non formale della L. n.388 del 2000, art.28, commi 6 e 7, ed è sanzionato dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, in quanto incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale."

2.7. Il motivo è fondato anche quanto alla ritenuta incertezza normativa.

2.8. Invero la condizione d'inevitabile "incertezza normativa tributaria" sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, che costituisce causa di esenzione, consiste in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa (Cass.13076/2015) ed è ravvisabile in caso di necessaria la

presenza di contrasti giurisprudenziali sull'oggetto della controversia (Cass. n. 24588/2015).

Nel caso in esame la statuizione della CTR si presenta meramente assertiva e priva di qualsivoglia illustrazione circa gli elementi di oggettiva incertezza normativa, peraltro con riferimento ad una norma introdotta ben quattro anni prima del verificarsi della fattispecie in esame.

3. Il ricorso va, pertanto, accolto e la sentenza impugnata va cassata; essendo stata ridisciplinata la materia delle sanzioni a seguito dell'emanazione del DLGS n.158/2015, , la controversia va rimessa alla CTR in altra composizione per l'applicazione dei principi espressi, per la valutazione in ordine alla eventuale applicabilità alla fattispecie in esame della novella e per la concreta rideterminazione della sanzione, oltre che per la statuizione sulle spese del presente giudizio.

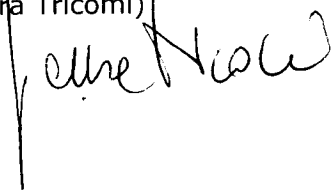
P.Q.M.

La Corte di cassazione,

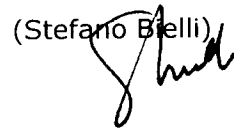
- accoglie il ricorso su tutti i motivi;
- cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Puglia in altra composizione per il riesame e la statuizione sulle spese anche del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, camera di consiglio del 17 ottobre 2016

Il Consigliere estensore  
(Laura Tricomi)



Il Presidente  
(Stefano Bielli)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 27 FEB 2017



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello MARAGONA

Il Funzionario Giudiziario  
Marcello MARAGONA