

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

DAL 1926

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI

COMITATO DI DIREZIONE

**A. AMATUCCI
M. BASILAVECCHIA
A. COMELLI
C. CONSOLO
G. CORASANITI
C. CORRADO OLIVA
S. DALLA BONTÀ
E. DE MITA
P. FILIPPI
G. FRANSONI
F. GALLO
A. GUIDARA**

**S. LA ROSA
M. LOGOZZO
A. LOVISOLO
M. MARINELLI
G. MARINO
V. MASTROIACOVO
G. MELIS
S. M. MESSINA
F. PICCIAREDDA
F. RANDAZZO
L. SALVINI
D. STEVANATO**

**Luglio-Agosto
2024**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI 2° GRADO DI MILANO, sez. I,
1° febbraio 2024, n. 338

L'appello è un gravame rinnovatorio, a critica libera, non limitato al controllo dei vizi specifici della sentenza, ma volto ad ottenere un pieno riesame del giudizio di primo grado (revisio prioris instantiae). L'appello deve esprimere, a pena d'inammissibilità ex art. 53, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, da interpretare restrittivamente quale disposizione eccezionale (art. 14 disp. prel. c.c.), la volontà di contestare la decisione di primo grado nella sua interezza con ragioni di censura ricavabili, sia pur per implicito, in termini inequivoci. L'art. 47, comma 8-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, che rinvia all'art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973, per l'applicazione e la misura degli interessi corrispettivi dovuti per la sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo-riscossivo impugnato, prescrive l'applicabilità degli interessi nei casi di sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impositivo-riscossivo. Tutte le "somme" di cui all'art. 39, d.p.r. n. 602 del 1973 costituiscono unitariamente "credito liquido ed esigibile" che è stato sospeso e che produce quindi – per intero – interessi corrispettivi di pieno diritto. Si deve ritenere che la pretesa di interessi da parte dell'Amministrazione finanziaria poggi sul principio generale di cui all'art. 1282, 1° comma, c.c.

(Omissis). Svolgimento del processo.

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza, con seduta della Corte nella sede della CGT 2° Lombardia e con collegamento telematico delle Parti richiedenti ammesse. Dopo che il Segretario ha chiamato la causa, il Giudice relatore espone succintamente alla Corte i fatti e le questioni della controversia, come riportati nei contrapposti atti defensionali; il Presidente ammette poi le parti costituite presenti alla discussione in contraddittorio. Per facilità di lettura, ove ritenuto utile ai fini della chiarezza espositiva, è stato qui temperato il canone della concisa esposizione con quello dell'autosufficienza della sentenza, riportando stralci testuali essenziali di quanto, versato in atti, sia stato ritenuto rilevante ai fini della decisione concretamente adottata. Per il resto, si rinvia agli atti delle parti, alla documentazione versata nel fascicolo di causa ed al verbale della seduta.

Oggetto del processo è la cartella di pagamento in epigrafe, emessa dall'A.d.E.R. e notificata a mezzo P.E.C. il 24 novembre 2021 alla Siemens s.p.a. per il recupero delle somme iscritte a ruolo a titolo di interessi corrispettivi (dal 11 ottobre 2012 al 12 novembre 2019) conseguenti al provvedimento amministrativo di sospensione n. 2012P46319, emesso – ex art. 39, d.P.R. 602/1973 – in data 22 ottobre 2012 (con decorrenza 11 ottobre 2012) – su istanza della medesima Siemens s.p.a.- dall'Agenzia delle Entrate – Direzione regionale Lombardia – Ufficio Grandi Contribuenti, i cui effetti sono cessati con provvedimento di revoca n. 2019C21483, in data 12 novembre 2019.

Trattasi complessivamente di € 280.789/72, di cui:

€ 272.605/67 a titolo di interessi complessivi per la sospensione IRES anno 2004, € 8.178/17 a titolo di oneri di riscossione ed € 5/88 per diritti di notifica.

Di € 272.605/67 a titolo di interessi complessivi per la sospensione:

€ 125.480/38 riguardano le sanzioni (pari ad € 393.271/00);

€ 21.644/91 riguardano gli interessi (pari ad € 67.837/82).

Tali ultimi 2 importi (€ 125.480/38 + € 21.644/91 = € 147.125/29), relativi ad interessi per sanzioni e per precedenti interessi, sono qui in contestazione.

Tale provvedimento amministrativo di sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo-riscossivo consegue alla rinuncia all'impugnazione del primo rilievo – in materia di *transfer pricing* – formulato per violazione dell'art. 110, 7° comma e dell'art. 9, 3° comma, d.p.r. n. 917 del 1986 con avviso di accertamento n. TMB085D00530/2010 – anno di imposta 2004

– ed alla conseguente richiesta di ammissione alla “procedura amichevole” ex Convenzione 90/436/CEE del 1990 ed art. 26 della Convenzione bilaterale Italia — Germania. Divenuto l’accertamento definitivo per rinuncia al ricorso giurisdizionale, l’Agenzia delle Entrate – Direzione regionale Lombardia – Ufficio Grandi Contribuenti ha prima iscritto a ruolo maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti, eppoi sospeso l’esecuzione di tale iscrizione a ruolo, in attesa della conclusione della procedura MAP.

Allorquando ha accettato il sopravvenuto accordo tra le Autorità fiscali (Italia – Germania) interessate, Siemens s.p.a. ha fruito dello sgravio parziale della cartella in oggetto, nella misura eccedente imposte, sanzioni ed interessi dovuti a seguito dell’implementazione MAP (provvedimento n. 2019C21483 del 12 novembre 2019); tanto premesso, venuta meno la sospensione della esecuzione dell’atto impositivo, l’Agenzia delle entrate – Direzione regionale Lombardia – Ufficio Grandi Contribuenti ha chiesto il pagamento delle somme già iscritte a ruolo, come sopra sgravate, ed i relativi interessi corrispettivi da sospensione, ex art. 39, d.p.r. n. 602 del 1973, con la cartella in frontespizio, oggetto di questo processo.

Contro tale atto, in data 21 gennaio 2022 Siemens s.p.a. presentava ricorso in CGT 1°, “chiedendo, in via preliminare, la declaratoria di nullità o inefficacia dell’iscrizione a ruolo sottesa alla cartella impugnata per errore nell’indirizzo pec del notificante e, in via principale, la declaratoria di nullità o inefficacia dell’iscrizione a ruolo”, nonché l’annullamento per i seguenti motivi:

1) violazione e falsa applicazione dell’art. 3-*bis* l. n. 53 del 1994 e dell’art. 216 d.p.r. n. 602 del 1973;

2) violazione e falsa applicazione dell’art. 7 1° e 2° comma l. n. 212 del 2000 e dell’art. 3 l. n. 241 del 1990;

3) violazione e falsa applicazione dell’art. 39 d.p.r. n. 602 del 1973 e dell’art. 2 d.lgs. n. 472 del 1997.

1°. In ulteriore subordinata, l’annullamento parziale dell’iscrizione chiedendo alla Corte adita di rideterminare la somma dovuta, considerando illegittimo il calcolo di interessi sulle somme dovute a titolo di interessi e sanzioni.

2°. L’Agenzia delle entrate – Direzione regionale Lombardia – Ufficio Grandi Contribuenti (regolarmente in data 9 marzo 2022) e l’A.d.E.R. (tardivamente in data 25 marzo 2022) si costituivano in giudizio contestando le avverse deduzioni con le medesime argomentazioni poste a fondamento dei propri atti impugnati.

L’impugnata sentenza di prime cure, riteneva e considerava che: “risulta illegittima la pretesa di interessi da sospensione in ordine alle sanzioni irrogate ed agli interessi applicati (interessi su interessi). Intervenuto l’accordo tra le competenti autorità fiscali e l’accettazione dello stesso da parte della società Siemens con conseguente sgravio parziale delle maggiori somme iscritte al ruolo per la parte che eccedeva le imposte, sanzioni ed interessi dovuti, l’Ufficio, dovendo prendere atto delle ragioni della Società Siemens che avevano comportato una importante modifica e riduzione delle pretese erariali iniziali, non poteva dare esecuzione al provvedimento sospeso, non più valido ed efficace nei termini inizialmente contestati, ma ha dovuto rideterminare la pretesa erariale con nuovo calcolo delle sanzioni ed interessi. Ne consegue che solo l’importo sospeso a titolo di imposta è soggetto agli interessi di cui all’art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973 con esclusione delle somme dovute a titolo di sanzione ed alla maturazione degli interessi su interessi. Gli interessi di sospensione di euro 272.605,67, indicati nella cartella di pagamento impugnata, per euro 125.480,38 sono stati calcolati sull’importo delle sanzioni dovute pari ad euro 393,27, mentre per euro 21.644,91 sono stati calcolati sull’importo degli interessi dovuti pari ad euro 67.837,82. La società ricorrente ha provveduto ad effettuare il pagamento delle somme addebitate con la Cartella di pagamento impugnata, ma con riserva di ripetizione delle somme versate in quanto non dovute, non intendendo manifestare acquiescenza all’atto di riscossione. La Corte di Giustizia di primo grado, quindi, provvede ad annullare l’iscrizione al ruolo e la

cartella di pagamento impugnata relativamente all'importo di euro 147.125,29 (euro 125.480,38 + euro 21.644,91). In ragione della complessità della controversia si procede alla compensazione delle spese"

Contro questa sentenza:

Agenzia delle entrate – Direzione regionale Lombardia – Ufficio Grandi Contribuenti propone tempestivo appello, censurandone le motivazioni e riproponendo le medesime questioni già controdedotte in primo grado, e stigmatizza come "la Corte nella propria sentenza ha affermato la parziale illegittimità della cartella impugnata in quanto l'Agenzia sarebbe incorsa in errore iscrivendo a ruolo gli interessi di sospensione, oltre che sull'imposta, anche sulle somme sospese a titolo di sanzioni ed interessi, affermando che "solo l'importo sospeso a titolo di imposta è soggetto agli interessi di cui all'art. 39 d.p.r. n. 602 del 1973 con esclusione delle somme dovute a titolo di sanzioni ed alla maturazione degli interessi su interessi". In proposito, evidenzia come ogni sospensione: amministrativa *ex art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973* ("sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi del 4,5% annuo") o giudiziaria *ex art. 47, comma 8-bis, d.lgs. n. 546 del 1992* ("Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa") preveda che su ogni debito fiscale oggetto di sospensione maturino interessi corrispettivi, atteso che trattasi di debito di valuta. La funzione cautelare della sospensione, infatti, "non incide sulla efficacia del provvedimento impugnato, il quale conserva nelle more del giudizio i suoi effetti e la sua validità, ma esclusivamente sulla esecutività della stessa, con la sola conseguenza che, se e fin quando permane il provvedimento di sospensione, non potrà procedersi alla riscossione coattiva né dei tributi né degli interessi relativi, ma non anche che la dovutezza nel merito di questi ultimi debba ritenersi definitivamente esclusa sia pure il solo intervallo temporale della sospensione. È per questo che può affermarsi, secondo comune definizione, che la cessazione degli effetti della sospensione in conseguenza della sentenza di primo grado reattiva del ricorso determina la "caducazione" o il "travolgimento" degli effetti medesimi, comportando essa la possibilità di procedere a riscossione coattiva per l'intero credito dei relativi accessori accertati nel merito in sentenza. In tal senso questa Corte ha già affermato che, qualora il ricorso del contribuente sia accolto solo parzialmente e la sentenza di merito confermi la legittimità del titolo impugnato, l'intervenuta sospensione giudiziale della riscossione di cartelle di pagamento non determina la necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi intanto maturati sull'importo dell'imposta dovuta, fondandosi tale pretesa sul principio generale di cui all'art. 1282, 1° comma, c.c. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto nella misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente (Cass., 11 luglio 2014 n. 15970). (...) Non può condurre a diversa conclusione l'introduzione nell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, ad opera dall'art. 9, 1° comma, lett. *ρ*), n. 4), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario), di un comma 8-*bis* a mente del quale «durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa». Tale novella, oltre a non essere applicabile alla fattispecie *ratione temporis* (la stessa infatti trova applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, 1° comma, del medesimo decreto legislativo), non può nemmeno costituire argomento per una ricostruzione della disciplina previgente nei sensi proposti dal ricorrente" (Cass., n. 1312 del 2018). Risulta quindi con ogni evidenza che il fondamento giuridico della legittima pretesa dell'Agenzia è la disciplina civilistica contenuta nell'art. 1282 cod. civ il quale infatti dispone che "i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto, salvo che la legge o il titolo stabiliscano diversamente." Conclude per una dichiarazione di legittimità della cartella impugnata, con vittoria di spese.

Siemens s.p.a. si costituisce eccependo l'inammissibilità dell'appello per violazione e falsa applicazione dell'art. 53, d.lgs. n. 546 del 1992: assenza di specifici motivi di censura alla sentenza impugnata perché "Le ragioni e le considerazioni esposte dall'Ufficio nell'atto di Appello non costituiscono in modo assoluto motivi di censura specifici al contenuto della Sentenza, ma ripropongono le medesime argomentazioni già formulate nel primo grado di giudizio"..." Nonostante il tenore letterale dell'art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973 faccia riferimento – genericamente – alle "somme" il cui pagamento sia stato sospeso, la Resistente ritiene che in caso di sospensione amministrativa della riscossione ex art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973 gli interessi devono essere determinati esclusivamente sull'importo dovuto a titolo di imposte, con esclusione delle somme sospese a titolo di sanzioni e interessi"..." "L'art. 2, 3° comma, del d.lgs. n. 472 del 1992, in maniera chiara e non suscettibile di diversa interpretazione dispone che "la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi". Dunque, dalla lettura della suddetta disposizione, è di solare evidenza di come gli interessi di sospensione non possano essere calcolati anche sulle somme sospese a titolo di sanzione". ... Ciò trova conferma "nel consolidato orientamento della Corte di Cassazione, secondo la quale con ordinanza del 22 luglio 2018, n. 16553 ha disposto che 7.1 l'art. 2, 3° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 – che stabilisce testualmente: "la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi" – trova applicazione anche nell'ipotesi di dilazione del pagamento, dove i c.d. interessi di dilazione perseguono le medesime finalità proprie degli interessi comuni. L'art. 2, 3° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997 deve considerarsi, difatti, norma "eccezionale" che prevale sulla regola generale in base al famoso brocardo latino "*lex specialis derogat generali*"; ne consegue che, in caso di rateizzazione, sulle sanzioni non sono dovuti gli interessi di mora" ... "La successiva e più recente Ordinanza del 7 agosto 2020, n. 16810 la Suprema Corte, nel richiamare ed uniformarsi alla precedente ordinanza n. 16553 del 22 luglio 2018, ha statuito che a norma del d.lgs. n. 472 del 1997, art. 2, 3° comma, le somme dovute a titolo di sanzioni non producono interessi né a favore del fisco, né a favore del contribuente e la disposizione è applicabile anche in caso di rateizzazione dei pagamenti [...]" "Il principio secondo cui le sanzioni non producono interessi è stato fatto proprio dal Legislatore tributario in quanto, con l'art. 7, comma 2-*sexies* d.l. n. 70 del 2011, nel modificare l'art. 30 del d.p.r. n. 602 del 1973 – rubricato "interessi di mora", è stato disposto che solo sulle somme iscritte a ruolo, con esclusione delle sanzioni pecuniarie tributarie e degli interessi, si applicano gli interessi di mora" ... "La Corte di Cassazione con la recentissima Sentenza del 5 settembre 2022 n. 26054, ha ritenuto che "... al cunché può, invece, essere riconosciuto a titolo di interessi sugli interessi moratori a suo tempo applicati per ritardo pagamento, atteso che, essendosi al cospetto di un debito in valuta, trova applicazione il principio nominalistico, con la conseguenza che, oltre alla restituzione della stessa quantità di moneta, spettano al credito gli interessi legali e gli eventuali ulteriori danni di cui all'art. 1224 c.c., 2° comma, che egli sia riuscito a dimostrare, ma non anche gli interessi su interessi, realizzandosi, altrimenti, un fenomeno anatocistico".... "Da ultimo, si segnala a Codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Lombardia che le tesi sopra espresse in merito all'inapplicabilità degli interessi sulle somme sospese a titolo di sanzioni e interessi hanno trovato peraltro diretto e reiterato riscontro nella Sentenza 3501/2022 (Allegato n. 3), pronunciata dai Giudici dell'On.le Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Milano – Sezione n. 11, depositata in data 15 dicembre 2022, relativa agli interessi da sospensione ai fini IRAP addebitati a Siemens S.p.A. per la medesima Procedura, nonché nella Sentenza n. 2113/2023 (Allegato n. 4) pronunciata dai Giudici dell'On.le Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Milano – Sezione n. 1, il 20 maggio 2023 e depositata lo – 13 – scorso 9 giugno 2023, avente ad oggetto la medesima fattispecie a quella in discussione, in un procedimento instaurato da altro contribuente (Siemens Healthcare S.r.l), facente parte del medesimo Gruppo Siemens".

Dopo aver sentite le parti costituite presenti ammesse alla discussione, che hanno precisato in udienza le proprie rispettive conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti, ritenuti sufficienti gli elementi istruttori acquisiti, il Collegio si ritira in camera di consiglio e pone la causa in decisione ai sensi dell'art. 35 d.lgs. n. 546 del 1992, deliberando come in dispositivo.

Motivazione.

3°. L'appello è fondato e la sentenza impugnata va conseguentemente riformata – respingendo devolutivamente il ricorso introduttivo – per non resistere ai motivi di impugnazione proposti dall'appellante, come illustrati in narrativa.

1) Atteso il carattere devolutivo dell'appello: gravame sostitutivo rinnovatorio a critica libera, e quindi non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza ma volto ad ottenere il pieno riesame (*revisio prioris instantiae*) del giudizio di prima istanza, l'atto di appello deve offrire una “ragionata e diversa soluzione della controversia rispetto a quella adottata dal primo giudice”. L'atto d'appello tributario deve, cioè, contenere, a pena di inammissibilità *ex art. 53, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992*, l'indicazione dei motivi specifici del gravame, al fine di determinarne il “*quantum appellatum*” (come quando, secondo dottrina, “alle argomentazioni svolte nella sentenza vengono contrapposte argomentazioni dell'appellante volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime”). Tuttavia, “secondo la giurisprudenza di questa Corte [Cass., sent. n. 27496 del 2020], “nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dall'art. 53, comma 1, del d. lgs n. 546 del 1992, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione in primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione”. (Cass., 15 gennaio 2019, n. 707; conforme Cass., 21 luglio 2020, n. 15519. Cfr. altresì Cass., 30 maggio 2018, n. 13535, ampiamente in motivazione, sul principio di effettività della tutela giurisdizionale – sancito dall'art. 6 CEDU e richiamato dall'art. 6, 3° comma, del Trattato sull'Unione Europea – che impone un'interpretazione non meramente formalistica del riformato art. 342 c.p.c., in tema di appello ordinario). Inoltre, la lamentata formulazione dei motivi d'appello attraverso la riproposizione delle considerazioni già contenute nelle difese di primo grado dell'appellante non integra, di per sé, la pretesa inammissibilità del gravame, avendo questa corte già chiarito che: “nel processo tributario la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci”. (*ex plurimis*, Cass., sent. 32954 del 2018).

2) L'art. 2, 3° comma, del d.lgs. n. 472 del 1192, dispone che “la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi” e l'art. 7, comma 2-*sexies*, d.l. n. 70 del 2011, nel modificare l'art. 30 del d.p.r. n. 602 del 1973 – rubricato “interessi di mora” (art. 1224 c.c.) – dispone che: “sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora...”. In ambedue gli articolati, invocati da parte privata e valorizzati dalla sentenza di prime cure, si tratta di “interessi di mora”. L'art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973 dispone che “sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi del 4,5% annuo.” Qui trattasi di “interessi di

dilazione”, *quoad effectum*: corrispettivi (art. 1282 c.c.), come quelli applicati ai pagamenti rateali delle cartelle esattoriali (1).

Mentre gli interessi moratori sono dovuti – su iniziativa del creditore – con la messa in mora del debitore inadempiente, quelli dilatori sono dovuti per l'accordato spostamento in avanti (per un versamento unico o rateizzato) del termine entro cui il debito doveva originariamente essere pagato. Questa distinzione assume rilievo tributario anche per l'imposizione iva che li grava: gli interessi moratori sono operazioni “fuori campo” o “escluse” perché non concorrono a formare la base imponibile (art. 15, 1° comma, n. 1 stesso decreto. Non vanno fatturate né dichiarate); le dilazioni di pagamento sono – invece – operazioni esenti da imposta (art. 10, 1° comma, n. 1, del d.p.r. n. 633 del 1972. Vanno fatturate e dichiarate). Gli interessi moratori e quelli corrispettivi, si fondano su presupposti diversi ed antitetici, essendo i primi previsti per il caso di inadempimento dell'obbligazione e i secondi per il caso di regolare adempimento dell'obbligazione (Cass. civ., n. 14214 del 2022). Nel nostro ordinamento, i debiti liquidi ed esigibili sono *ex se* produttivi di interessi corrispettivi, atteso che la funzione primaria degli interessi nelle obbligazioni pecuniarie è quella corrispettiva, collegata alla loro natura di frutti civili (*ex art. 820 e ss. c.c.*) della somma dovuta a titolo di capitale. Gli interessi legali di sospensione/dilazione (corrispettivi) si applicano a tutte le somme concordemente sospese dal pagamento nei termini, atteso che il creditore non ne ha potuto fruire, in applicazione al principio generale di cui all'art. 1282 c.c.: “i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto [820, 1194, 1224], salvo che la legge [1207, 1825, 2033, 2036] o il titolo [1815, 1825] stabiliscano diversamente”. Gli interessi (legali, convenzionali o usuali, a seconda della loro fonte) corrispettivi (nelle obbligazioni di valuta hanno funzione remuneratoria) si distinguono dagli interessi compensativi (o risarcitori, a “compenso” del c.d. danno da inadempimento/ritardo *ex art. 1277 c.c.* causato al creditore) e dagli interessi moratori (dovuti al creditore per la mera costituzione in mora *ex art. 1224 c.c.* in funzione risarcitoria). Gli interessi corrispettivi e compensativi, salva l'ipotesi di “*mora accipiendi*” del creditore, decorrono indipendentemente dalla colpa del debitore nell'inadempimento o nel ritardo. L'art. 1283 c.c. (anatocismo) (2) non trova applicazione nel diritto tributario, ove sussistono disposizioni speciali che regolano gli effetti della *mora debendi*. Il carattere corrispettivo (artt. 820, 3° comma e 1282, 1° comma, c.c.) o compensativo (art. 1499 c.c.) degli interessi non impedisce la decorrenza di ulteriori interessi moratori. Gli interessi corrispettivi su una somma di denaro decorrono dalla data in cui il relativo credito abbia acquistato carattere di liquidità ed esigibilità (a nulla rilevando ogni eventuale indagine sulla colpevolezza nel ritardo/inadempimento del debitore) senza che il creditore sia tenuto ad alcun atto di costituzione in mora trovando l'obbligazione accessoria da interessi corrispettivi il proprio giuridico fondamento nella sole esigibilità della somma e rappresentando la relativa decorrenza una conse-

(1) Le cartelle esattoriali applicano differenziati interessi:

- per mancato versamento a decorrere dal termine di pagamento scaduto;
- per ritardata iscrizione a ruolo alle somme risultanti dovute dalla dichiarazione e non versati dal contribuente (artt. 36-*bis* e 36-*ter*, d.p.r. n. 600 del 1973);
- per dilazione di pagamento alla rateizzazione delle somme dovute.

(2) In effetti, la giurisprudenza di legittimità ne aveva riconosciuto l'applicabilità per il contribuente creditore di un rimborso (*ex multis*: Cass., n. 7408 del 2001; Cass., n. 5790 del 2001; Cass., n. 10628 del 2000; Cass., n. 9273 del 1999 e Cass., n. 552 del 1999. La domanda degli interessi anatocistici (dal greco *ana* (nuovo, di nuovo) e *tokis* (interessi) doveva essere formulata espressamente (Cass., n. 4935 del 2006). Successivamente, “l'art. 37, 50° comma, d.l. n. 223 del 2006 ha escluso l'applicabilità dell'anatocismo in materia tributaria a decorrere della sua entrata in vigore” (Cass., n. 17993 del 2012).

guenza automatica del ritardo subito dal creditore, nel godimento di quanto dovutogli (Cass. civ., n. 3944/1999). Gli interessi corrispettivi di cui all'art. 1282, 1° comma c.c., sono dovuti in funzione equilibratrice del vantaggio che il debitore consegue, data la normale produttività della moneta, nel trattenere presso di sé somme di danaro che avrebbe dovuto pagare; pertanto essi decorrono dalla data in cui il credito è divenuto liquido ed esigibile, e cioè da quando l'importo ne è determinato e il pagamento non è, o non è più, soggetto a condizione (art. 1353 c.c.) o termine (art. 1183 c.c.), in quanto tale temporanea indisponibilità estrinseca al credito, e come tale diversa dalla sua inesigibilità (derivante sempre da ragioni intrinseche), non fa venir meno il vantaggio che il debitore gode nel trattenere le somme, quale che sia la ragione per cui esse rimangono presso di lui. (Cass. civ. n. 780/1971).

4°. Ritiene, la Corte, che l'art. 47, comma 8-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 (provvedimento giurisdizionale incidentale), che rinvia all'art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973 (provvedimento amministrativo discrezionale) per l'applicazione e la misura degli interessi corrispettivi dovuti per la sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo-riscossivo impugnato, costituisca norma generale di riferimento per gli omologhi artt. 52, 6° comma, 62-*bis*, 5° comma, e 65, comma 3-*bis*, stesso decreto (che prevedono alle medesime condizioni anche la sospensione dell'esecutività della sentenza), e prescriva l'applicabilità degli interessi nei casi di sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impositivo-riscossivo (Vds. il titolo dell'art. 47, ed il relativo 1° comma, ed i successivi artt. 52, 2° comma, 62-*bis*, 1° comma, e 65, comma 3-*bis*, stesso decreto) nonché dell'esecutività della sentenza.

5°. La funzione cautelare della sospensione (giurisdizionale o amministrativa), quindi, non incide sulla validità del provvedimento impugnato, ma sulla sua esecuzione (o, diversamente, sulla sua esecutività) inibendone *pro-tempore* la riscossione. Infatti, la cessazione degli effetti della sospensione (giurisdizionale o amministrativa) per il sopravvenuto deposito della relativa sentenza di rigetto del ricorso (o dell'appello, o del ricorso per cassazione/revocazione), fa venir meno ogni inibizione all'esecuzione/esecutività dell'atto/sentenza, già oggetto del giudizio/gravame. “Qualora il ricorso del contribuente sia accolto solo parzialmente e la sentenza di merito confermi la legittimità del titolo impugnato, l'intervenuta sospensione giudiziale della riscossione di cartelle di pagamento non determina la necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi intanto maturati sull'importo dell'imposta dovuta, fondandosi tale pretesa sul principio generale di cui all'art. 1282, primo comma, cod. civ. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di danaro producono interessi di pieno diritto nella misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente” (Cass., 11 luglio 2014 n. 15970).

Tutte le “somme” di cui all'art. 39, d.p.r. n. 602 del 1973 costituiscono unitariamente il “credito liquido ed esigibile” che è stato sospeso e che produce quindi – per intero – interessi corrispettivi di pieno diritto. Diversamente da quanto opinato dalla Corte territoriale nella sentenza qui impugnata, la Suprema Corte ha espressamente confermato la natura e la funzione degli interessi iscritti a ruolo a seguito di sospensione, affermando che essi sono dovuti in applicazione al principio generale di cui all'art. 1282 cod. civ. (*ex pluribus*, Cass. civ., sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20361/2020 e Cass. civ., sez. V, 17 luglio 2020, n. 23548/2020, più recentemente Cass., ord. 14 aprile 2023, n. 9982). Anche la recente sentenza n. 5692/2022 del 22 febbraio 2022 ha affermato: “in caso di impugnazione di cartella di pagamento per interessi dovuti per il periodo di sospensione cautelare della pretesa fiscale disposta dall'autorità giudiziaria tributaria, l'applicabilità degli interessi maturati durante il periodo di sospensione cautelare discende dall'interpretazione dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. Sez. 6-5, ordinanza n. 20361 del 28 settembre 2020), indipendentemente dalla novella del comma 8-*bis*, che ha inciso solo sulla misura dell'interesse. Si deve ritenere infatti che la pretesa di interessi da parte dell'Amministrazione finanziaria poggia sul principio generale di cui all'art. 1282, primo comma, cod. civ. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di danaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano

diversamente, come già condivisibilmente affermato Cass., sez. V, sentenza n. 15970 del 2014, senza che la sospensione giudiziale ne impedisca la maturazione. Questa lettura ha trovato progressivamente consenso all'interno della Sezione, ove è stato anche affermato che la sospensione dell'esecutività della cartella esattoriale non rileva ai fini del calcolo degli interessi, i quali comunque decorrono dalla notifica della cartella, come disposto dall'articolo 30 d.p.r. n. 602 del 1973 che non è derogato nel caso di sospensione provvisoria dell'esecutività della cartella stessa (Cass. n. 31786/2019). Coerentemente con questa interpretazione è stato inoltre recentemente affermato anche che, in tema di riscossione delle cartelle di pagamento, la sospensione giudiziale ex art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 non determina la necessità di una nuova iscrizione a ruolo per gli interessi nel frattempo maturati sull'importo della imposta dovuta, fondandosi tale pretesa sul principio generale di cui all'art. 1282, comma 1, cod. civ., secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente" (Cass., sez. V, ordinanza n. 27209 del 6 ottobre 2021). Alla luce di quanto sopra ricostruito, dev'essere dunque affermato il seguente principio di diritto: "In tema di impugnazione di cartella di pagamento per interessi dovuti per il periodo di sospensione cautelare della pretesa fiscale disposta dall'autorità giudiziaria tributaria, l'applicabilità degli interessi maturati durante il periodo di sospensione cautelare discende dall'interpretazione dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, indipendentemente dalla novella del comma 13-bis ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, 1° comma, lett. r), n. 4), il quale ha inciso solo sulla misura dell'interesse, in quanto la pretesa di interessi da parte dell'Amministrazione finanziaria si fonda sul principio generale di cui all'art. 1282, 1° comma, c.c. secondo cui i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto in misura del tasso legale, salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente".

Victus victori in expensis condemnatus est: come da giurisprudenza di legittimità (Sez. VI – L, ordinanza n. 6259 del 18 marzo 2014, Rv. 629993, e sent. n. 4201 del 2002 e n. 15787 del 2000) il giudice di appello, che riformi in tutto o in parte la sentenza impugnata, in difetto di una esplicita rinuncia della parte risultata poi vittoriosa (Cass., nn. 13724 del 1999; 9859 del 1997 e 5720 del 1994), deve procedere, anche d'ufficio, ad un nuovo completo regolamento delle spese processuali, il cui onere va attribuito e ripartito tenendo presente l'esito complessivo dell'intera lite; ciò perché, per l'effetto devolutivo dell'appello, la valutazione della soccombenza opera in base ad un criterio unitario e globale. Tenendo conto della natura e complessità dell'affare, dell'importanza anche economica delle questioni trattate, del pregio dell'opera, dell'urgenza della prestazione, dei risultati del giudizio e dei vantaggi conseguiti, nonché del valore della controversia, la Corte provvede come in dispositivo.

P.Q.M. – La Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado della Lombardia, sezione 1^, in composizione collegiale, come ogni altra domanda ed eccezione assorbita e/o disattesa: accoglie l'appello dell'Ente fiscale,

riforma la sentenza n. 1019/19/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Milano, depositata in data 22/03/2023e, per l'effetto devolutivo,

dichiara legittimo l'atto impugnato

condanna altresì la Siemens spa, appellata soccombente, al pagamento ad Agenzia delle Entrate-Direzione regionale Lombardia-Ufficio Grandi Contribuenti, appellante vittorioso, delle spese di lite dei 2 gradi di giudizio, qui così liquidate:

- Per il 1° grado in € 4.670/50 per: esborsi sostenuti, diritti, onorari al lordo degli oneri previdenziali e fiscali di legge, oltre 15% di spese generali, il tutto ridotto del 20%, ex art. 15, c. 2-sexies, d. lgs. n. 546/1992.

- Per il 2° grado in € 4.888/00 per: esborsi sostenuti, diritti, onorari al lordo degli oneri previdenziali e fiscali di legge, oltre 15% di spese generali, il tutto ridotto del 20%, ex art. 15, c. 2-sexies, d. lgs. n. 546/1992. (*Omissis*).

Le sanzioni tributarie non producono interessi neanche nel periodo di sospensione del pagamento delle imposte

SOMMARIO: 1. Breve nota sui motivi d'impugnazione nel giudizio di appello. – 2. Disapplicazione degli interessi sulle sanzioni tributarie come principio generale. – 3. Sul fuorviante richiamo dell'art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973. – 4. Il sostegno delle pronunce della Suprema Corte. – 5. Osservazioni conclusive.

1. – Breve nota sui motivi d'impugnazione nel giudizio di appello

Per privilegiare il commento alla decisione concernente l'applicazione di interessi su sanzioni (ed interessi), oggetto di sospensione, la trattazione della prima massima, che richiederebbe particolare impegno e ben altra penna, sarà particolarmente concisa.

Come è noto, l'appello è un mezzo di impugnazione diretto contro tutte o parte delle statuizioni contenute nella sentenza impugnata al fine di ottenere, nell'ambito di una *revisio prioris instantiae*, l'annullamento o la riforma di detta sentenza.

“I motivi specifici dell'impugnazione”, di cui all'art. 53, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, non sono pertanto i motivi dell'accertamento o di altro atto impositivo e quindi i motivi in forza dei quali si è disattesa la dichiarazione del contribuente o il suo ricorso in prime cure, bensì gli asseriti errori di legittimità o di merito commessi dal giudice *a quo*. L'appello deve pertanto essere esplicitamente motivato estrinsecando le censure mosse alla sentenza impugnata, a pena di inammissibilità.

Se l'appellante si limitasse a ripetere i motivi della propria pretesa, già esposti in prime cure, con ciò manifestando, implicitamente o nei termini di *Monsieur de La Palice*, un dissenso nei confronti della sentenza appellata, il giudizio d'appello non sarebbe più una *revisio* bensì un *novum iudicium*, insomma un doppione!

2. – Disapplicazione degli interessi sulle sanzioni tributarie come principio generale

Raramente una bella sentenza, stesa con perizia e dovizia di argomenti, offre cospicui spunti di dissenso. È quindi compito arduo quello di esporli in modo convincente come si prefigge la presente nota.

L'art. 2, 3° comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, stabilisce che “la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi”. Trattasi di *disposizione generale sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*,

come espressamente dispone, non solo il titolo della legge, ma anche il precedente art. 1.

Erra quindi la Corte lombarda – nella motivazione, punto 2) – non per avere affermato che il divieto di produzione degli interessi di cui al citato art. 2 (che era stato correttamente invocato nella sentenza di primo grado) riguarda gli *interessi di mora*, trascurando l'espressa disposizione di legge a termini della quale il divieto, lungi da un'applicazione limitata a tali interessi, costituisce *principio generale in tema di sanzioni tributarie*.

Già questa osservazione incrina la sentenza qui annotata, prescindendo dal fatto che la medesima pronuncia, nel richiamare in chiosa la sentenza di Cassazione 22 febbraio 2022, n. 5692, secondo la quale condivisibilmente i crediti liquidi ed esigibili dell'Amministrazione, a norma dell'art. 1282, 1° comma, c.c., producono "interessi di pieno diritto in misura del tasso legale", fedelmente riporta anche l'inciso di sutura: "salvo che la legge o il titolo dispongano diversamente". Orbene la sentenza lombarda non ha considerato che proprio l'art. 2, d.lgs. n. 472 del 1997 è *la legge che diversamente dispone*.

Alla luce di quanto sopra non appare fondata l'interpretazione che si vuol trarre dall'art. 30, d.p.r. n. 602 del 1973, modificato con l'art. 7, d.l. n. 70 del 2011, secondo il quale "sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora". Infatti, dalla sancita disapplicazione degli interessi di mora su sanzioni ed interessi, iscritti a ruolo in caso d'inadempimento del contribuente al loro pagamento, non può dedursi l'applicazione degli interessi sulle medesime sanzioni e sugli interessi allorché il mancato pagamento deriva dalla concessa sospensione. Il divieto di legge nel primo caso e l'asserita applicazione nell'altro non sono infatti legati da un nesso eziologico.

Correttamente la Corte lombarda ricorda che "gli interessi moratori e quelli corrispettivi si fondano su presupposti diversi ed antitetici, essendo i primi previsti per il caso di inadempimento dell'obbligazione e i secondi per il caso di regolare adempimento dell'obbligazione" ⁽³⁾. Tuttavia rifugge dal principio costituzionale di ragionevolezza e da quello di proporzionalità (ora sancito anche dall'art. 1, comma 3-*bis*, del novellato statuto del

⁽³⁾ L'assunto è ripreso da Cass. civ., ord. 5 maggio 2022, n. 14214, la quale, in una vertenza fra un fallimento e una banca, per stabilire il superamento del tasso antiusura, ha ritenuto inapplicabile il criterio della sommatoria fra interessi corrispettivi ed interessi moratori; la sentenza comunque non influisce sulla trattazione del tema tributario oggetto della presente nota.

contribuente) l'interpretazione secondo cui gli interessi sulle sanzioni, mentre non si applicano a carico di un contribuente *in culpa* perché inadempiente ad un'esigibile obbligazione, si applicano invece nei confronti del contribuente che paghi la sanzione iscritta a ruolo una volta cessata la sospensione di pagamento. Infatti il mancato pagamento, dovuto ora all'inadempimento ora alla concessa sospensione, non costituisce discriminazione logico sufficiente per escludere gli interessi nella prima ipotesi ed applicarli nella seconda.

Si fa presente, ma solo *ad abundantiam*, che l'art. 20, d.p.r. n. 602 del 1973, stabilisce che, in caso di ritardata iscrizione a ruolo, gli interessi si applicano solo "sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute... [anche] in esecuzione di accordi conclusi... a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni", senza menzionare interessi su sanzioni, e che, a norma dell'art. 21, 2° comma, d.p.r. cit., gli interessi sulle somme, la cui rateizzazione è stata prolungata o sospesa, sono determinati solo con riferimento all'imposta.

In conseguenza di quanto sopra esposto, l'interpretazione sistematica appare la seguente. L'Agenzia accerta imposte, sanzioni ed interessi che ritiene dovuti dal contribuente; in caso di mancato pagamento, all'agente della riscossione è affidata la riscossione dell'intero carico tributario, ma questo, come del resto specificato in tutti gli avvisi di accertamento, non include a norma dell'art. 20, d.p.r. n. 602 del 1973, gli interessi che successivamente potrebbero maturare.

3. – *Sul fuorviante richiamo dell'art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973*

Per sostenere l'applicazione degli interessi in caso di sospensione dell'atto impositivo-riscossivo l'annotata sentenza, facendo propria la tesi della *pars publica* (punto 2°), richiama gli artt. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973, e 47, comma 8-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992 (punto 4°). Le norme citate, in tema, la prima, di sospensione amministrativa e, la seconda, di sospensione giudiziaria, però non specificano che gli interessi si applicano sulle sanzioni; invero fanno riferimento alle "somme il cui pagamento è stato sospeso" e questo potrebbe forse rappresentare *a good point* a favore dell'applicazione degli interessi anche alle sanzioni.

Tuttavia l'esegesi della norma deve tenere conto non solo del più volte ricordato art. 2, 3° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, sul divieto degli interessi sulle sanzioni, ma anche degli artt. 20 e 30 del d.p.r. n. 602 del 1973. L'art. 20 dispone l'applicazione degli interessi "sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione e al controllo formale della di-

chiarazione od all'accertamento d'ufficio... a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario" della riscossione; l'art. 30 stabilisce che, "sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni amministrative tributarie e gli interessi", gli interessi di mora "si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento".

Ne consegue che nella prima fase, quella dell'accertamento delle imposte dovute e non pagate, di competenza dell'agenzia delle entrate, non è prevista l'applicazione degli interessi sulle sanzioni; nella seconda fase, affidata all'agenzia della riscossione, dalle *somme* la cui riscossione è sospesa sono esclusi interessi su sanzioni ed interessi. L'applicazione degli interessi a sanzioni ed interessi non è quindi prevista in ambedue le fasi, essendo illogico ritenere che essi, esclusi nella fase di riscossione, siano dovuti sulle medesime poste nella fase precedente.

L'art. 30 e l'art. 39 sono pervasi da una *eadem ratio* in quanto disciplinano l'applicazione degli interessi su somme che avrebbero dovuto essere pagate e delle quali, poi, si intima il ritardato pagamento. Se, nella successione "accertamento – ritardata riscossione" gli interessi sono previsti solo sulle imposte o maggiori imposte, non si scorge giustificazione alcuna per sostenere che nella successione "accertamento – sospensione – ritardata riscossione" gli interessi debbano trovare applicazione anche sulle sanzioni.

Atteso che il mancato pagamento della somma – che l'agenzia delle entrate ha affidato all'agenzia entrate-riscossione – non fa lievitare il credito erariale per interessi su sanzioni, come espressamente sancisce l'art. 30, d.p.r. n. 602 del 1973, sarebbe irragionevole che le sanzioni, non produttive di interessi quando sono esigibili, lo diventino durante il periodo in cui siano state assoggettate a sospensione. Insomma, se il ritardo nell'adempimento dell'obbligazione per sanzioni non produce interessi prima che sia disposta la sospensione, l'interpretazione dell'art. 39 non può condurre a far decorrere gli interessi, prima non dovuti, nel periodo in cui detta sospensione viene disposta.

Vana appare l'invocazione dell'art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973, e quindi di tutti gli articoli che ad esso si richiamano (artt. 52, 6° comma; 62-*bis*, 5° comma e 65, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992) per valorizzare il termine *somme*, dato che esse sono quelle indicate nella cartella prevista nel precedente art. 30; sono sì liquide ed esigibili e quindi di norma produttive di interessi, ma la loro applicazione è esclusa sulla parte costituita da sanzioni pecuniarie ed interessi, perché così stabiliscono gli artt. 2, 3° comma, d.lgs. n. 472, e 30, d.p.r. n. 602 del 1973.

4. – *Il sostegno delle pronunce della Suprema Corte*

La Corte di Cassazione si è occupata più volte degli interessi dovuti all'erario nel caso di sospensione della riscossione. Sedici sono le pronunce della Suprema Corte che sono citate o nell'appello dell'Agenzia delle entrate Grandi contribuenti, compiutamente riportate dal Giudice d'appello, o nella stessa sentenza d'appello, qui annotata, a sostegno della motivazione che l'assiste⁽⁴⁾.

I ripetuti arresti della Suprema Corte dipendono dalla circostanza che in passato era stata assunta a giudizio la contestazione sull'applicazione degli interessi su *tutte le somme* portate dalla cartella di pagamento, facendo leva sulla carenza di una norma in ordine alla decorrenza e misura degli interessi allorché la sospensione era disposta giudizialmente, contestazione venuta meno con l'entrata in vigore (dal 1° gennaio 2016) dell'art. 47, comma 8-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha disposto l'applicazione degli interessi durante il periodo di sospensione al tasso previsto per la sospensione amministrativa. La novella portata dall'art. 47, comma 8-*bis*, non solo ha operato una parificazione in tema di tasso d'interesse fra sospensione giudiziale e amministrativa, ma primieramente ha stabilito che la sospensione comporta l'applicazione *ex tunc* degli interessi, quindi come se la sospensione, una volta caducata, non sia mai stata disposta.

Orbene né la legge, né la Corte di Cassazione hanno affermato che gli interessi devono essere applicati sulle sanzioni: nessuna esplicita affermazione, pertanto, anzi talvolta un espresso riferimento alle sole imposte.

La Corte lombarda richiama, nell'ordine, le seguenti pronunce di legittimità.

Con ordinanza 28 settembre 2020, n. 20361, la Corte si riferisce due volte agli "interessi intanto maturati sull'importo dell'imposta dovuta" e tale duplice riferimento alla sola imposta è riportato anche in Cass. civ., 27 ottobre 2020, n. 23548; la suddetta dizione è inoltre contenuta in Cass.

(4) Tuttavia la citazione della sentenza n. 15970 del 2014, da parte dell'Agenzia, nonché di quelle n. 707 del 2019, n. 15519 del 2020, n. 13535 del 2018 e n. 32954 del 2018, da parte della Corte lombarda, non è stata fatta a sostegno della debenza degli interessi sulle sanzioni.

La Corte lombarda richiama, a conforto del *decisum*, Cass. civ., ord. 17 marzo 2022, n. 14214, sulla cui estraneità si è accennato alla nota precedente, e la Cass. civ., 10 aprile 1999, n. 3499, la cui controversia fra gli eredi e una donataria concerneva se la donazione avesse natura parzialmente remuneratoria, nonché una sentenza di 53 anni fa, la n. 780 del 18 marzo 1971, a termini della quale l'assuntore del concordato è un successore a titolo universale nei diritti spettanti alla massa dei creditori.

civ., 22 febbraio 2022, n. 5692 (punto 11). Cass. civ., 11 luglio 2014, n. 15970, anch'essa citata dalla Corte lombarda, non influisce sul tema dell'applicazione degli interessi sulle sanzioni in quanto, nel caso di specie, il giudice di merito aveva annullato sanzioni ed interessi. Cass. civ., 5 dicembre 2019, n. 31786, nega, sia pur indirettamente l'applicazione degli interessi sulle sanzioni in quanto afferma due volte che gli interessi decorrono dalla notifica della cartella e fino alla data del pagamento "come disposto dal d.p.r. n. 602 del 1973, art. 30", norma che espressamente esclude l'applicazione degli interessi di mora su "le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi". Il "calcolo degli interessi che, comunque, decorrono dalla notifica della cartella come disposto dal d.p.r. n. 602 del 1973, art. 30" è affermato anche in Cass. civ., 16 ottobre 2021, n. 27209 (punto 8.4).

Tutte le pronunce citate (tranne la n. 31786 del 2019) fanno riferimento alla maturazione degli interessi in base al principio generale di cui all'art. 1282, 1° comma, cod. civ., secondo cui "i crediti liquidi ed esigibili di somme di danaro producono interessi di pieno diritto", *salvo che la legge non disponga diversamente*.

Secondo l'arresto 19 gennaio 2018, n. 1312, citato dall'Agenzia e quindi riportato dalla Corte di seconde cure, il venir meno della sospensione giudiziale delle cartelle di pagamento non influisce sugli "interessi intanto maturati sull'importo dell'«imposta dovuta»; anche in qui il riferimento è alla sola imposta.

La Corte lombarda non menziona l'ordinanza 22 giugno 2018, n. 16553, che così si esprime (punto 5): "Secondo l'art. 21 del citato d.p.r. [602], sulle somme il cui pagamento è stato rateizzato o sospeso ai sensi dell'art. 19, comma 1, si applicano gli interessi al tasso del sei per cento annuo. Senonché, il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 2, 3° comma – che stabilisce testualmente: La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi – trova applicazione anche nell'ipotesi di dilazione di pagamento, dove i cd. interessi di dilazione perseguono le medesime finalità proprie degli interessi comuni. Il d.lgs. n. 472 del 1997, art. 2, 3° comma, deve considerarsi, difatti, norma eccezionale in base al famoso broccardo latino *lex specialis derogat generali*; ne consegue che, in caso di rateizzazione sulle sanzioni, non sono dovuti gli interessi di mora".

La succitata ordinanza ha esplicitamente spinto la Corte di Giustizia tributaria di 1° grado di Milano, sez. V, con sentenza 8 agosto 2023, n. 2906, a dichiarare non dovuti gli interessi maturati durante il periodo di sospensione dell'esecuzione, calcolati sulle sanzioni, che l'Agenzia Grandi contribuenti aveva iscritto in una nuova cartella di pagamento.

5. – *Osservazioni conclusive*

Le conclusioni appaiono inopinabili. Il d.p.r. n. 602 del 1973 contiene disposizioni che non prevedono o addirittura escludono l'applicazione degli interessi sulle sanzioni.

Nella prima fase, quella dell'accertamento, l'art. 20, infatti, non prevede interessi sulle sanzioni. Nella fase successiva, quella della riscossione, l'art. 30 esclude espressamente la maturazione degli interessi sulle sanzioni in caso di inadempimento.

L'applicazione degli interessi si poggia solo sul generico termine "somme", utilizzato dall'articolo 39, in quanto detto termine potrebbe lessicalmente comprendere anche le sanzioni; è però un piedistallo abbastanza fragile che non regge l'urto portato dalle considerazioni logiche e sistematiche in precedenza espresse e non trova conforto nelle pronunce della Suprema Corte. Appare invece dirimente l'art. 2 del d.lgs. n. 472 del 1997 che esclude gli interessi sulle sanzioni *tout court*, non operando discriminazione fra interessi corrispettivi e moratori con disposizione che ha una valenza generale, di talché sovviene il noto adagio: *ubi lex non distinguit nec nostrum est distinguere*. Il citato art. 2, 3° comma, costituisce infine la norma di legge "che dispone diversamente" cui fa riferimento l'art. 1282 c.c.

GIUSEPPE VERNA