Sentenza del 11/06/2019 n. 15631 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Dogane - Ambito di applicazione - Depositi fiscali - Accise - Merci soggette a cali naturali - Cali superiori a quelli forfetari - Onere di prova.

Massima:

Nel caso di differenza negativa nella contabilità relativa al magazzino occorre per potersi applicare l'abbuono dell'accisa - nelle ipotesi in cui le perdite effettive siano superiori a quelli forfettari, ai sensi dell' art. 862 Reg. CEE n. 2454 del 1993 (cui il D.M. n. 55 del 2000, art. 2, rinvia) - provare che le perdite, accertate dall'ufficio, sono imputabili a cause inerenti unicamente alla natura della merce e che il contribuente non ha commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta. Nel caso di specie l'Ufficio delle Dogane a seguito di due verifiche amministrative sulla contabilità, relativa al magazzino di invecchiamento della grappa, ha accertato ammanchi di acquavite di vinaccia eccedenti le quantità ammissibili e su questo il contribuente non ha fornito la prova del cui onere era gravato.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza in data 26.5.2010 la Commissione Tribunale Provinciale di Udine accoglieva due ricorsi riuniti presentati dalla Spa N. contro gli avvisi di pagamento emessi dall'Ufficio delle Dogane di Udine in data 8.10.2008 e 24.2.2009, per gli importi di Euro 352,00 e di Euro 4.343,95, a seguito di due verifiche amministrative sulla contabilità relativa al magazzino di invecchiamento della grappa nel corso delle quali venivano accertati ammanchi di acquavite di vinaccia eccedenti le quantità ammissibili.

Il primo giudice riteneva il diritto della contribuente al riconoscimento di cali maggiori di quelli presunti, perchè inerenti alla natura della merce, per cui non si poteva considerare materia imponibile una quantità alcolica non immessa in commercio ma dispersa in cali naturali, mentre il metodo presuntivo usato dalla Amministrazione per eseguire l'accertamento su cali superiori a quelli ammessi avrebbe dovuto basarsi su presunzioni gravi, precise e concordanti e nessun

comportamento colposo e/o fraudolento poteva d'altronde imputarsi alla N. Spa la quale non aveva mai avuto la libera disponibilità del magazzino di invecchiamento che era soggetto al regime di deposito fiscale.

La Commissione Tributaria Regionale di Trieste, investita dall'appello della Agenzia delle Dogane che aveva dedotto che la obbligazione tributaria sorgeva per legge in caso di ammanco superiore al consentito in via forfetaria ed in assenza di prova, che spettava al contribuente fornire, che tale superiore ammanco era dipeso dalla natura delle merce, per cui aveva errato il primo giudice nell'operare una inversione della prova a carico della Amministrazione finanziaria, con sentenza n. 119/10/2011, depositata il 24.11.2011, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio ed in riforma della sentenza impugnata, respingeva i ricorsi iniziali della contribuente e compensava fra le parti le spese di lite.

La sentenza di appello rilevava, in primo luogo, che, dai principi comunitari insiti negli artt. 862 - 864 Reg. CEE n. 2454 del 1993, si ricavava, quanto ai cali naturali, che le perdite di merce, superiori a quelli determinate forfetariamente, si dovevano applicare con presunzione iuris tantum, che diveniva però assoluta quando il contribuente non era in grado di fornire la prova che la perdita effettiva era superiore a quella calcolata applicando il tasso forfetario e che, ad uguale risultato, conduceva anche il D.M. n. 55 del 2000, art. 2, comma 4, in virtù del quale, in assenza di circostanze esimenti, quali la prova spettante al contribuente della perdita superiore dovuta a causa inerente unicamente alla natura della merce, rendeva oggettivamente insuperabili i tassi fissati dalla norma nazionale, spettando sempre all'interessato chiedere all'autorità doganale, con formale atto, la dispensa dal fornire la prova che la perdita della merce era dovuta alla sua stessa natura, in caso di certezza che la perdita non era imputabile ad altra causa; per cui, non essendovi in causa, nella specie, traccia di una tale prova e non avendo neppure la N. affermato di averla fornita, ritenendo erroneamente, ciò nonostante, di avere ugualmente diritto ai maggiori cali naturali, si dovevano applicare i cali forfetari (capi XIV, XV e XVI della sentenza impugnata).

La stessa sentenza riteneva poi - alla luce della specifica deduzione della ricorrente per cui i maggiori cali, superiori a quello forfetari, sarebbero stati imputabili nella specie alle particolari modalità di invecchiamento del prodotto, per cui la grappa invecchiata ed affinata in botti di ciliegio avrebbe subito, per sua natura, maggiori cali - che il processo di invecchiamento delle bevande spiritose in regime sospensivo non rilevava ai fini della nascita della obbligazione tributaria che sorgeva al momento della fabbricazione della acquavite, come si desumeva dalla circostanza che tutte le acquaviti di vino e di vinacce erano classificate nella sottovoce NC 2208.20 della nomenclatura tariffaria dell'Unione Doganale e del Reg. CEE n. 2658 del 1987, per cui la natura delle merci (ad esempio acquavite di vino o vinaccia) non poteva essere confusa con la qualità mercantile della stessa (ad esempio acquavite invecchiata) e comunque in altra causa promossa dalla società ricorrente e decisa con sentenza della Corte d'Appello di Trieste era stato verificato, tramite consulenza tecnica d'ufficio, che i cali totali, superiori a quelli forfetari, erano riconducibili, oltre che a cause naturali, ad una serie di concause, quali, ad esempio, la maggiore o minore porosità delle botti, a seconda che fossero vecchie o nuove (capi XVII, XVIII e XIX della sentenza impugnata).

Quanto ai cali tecnici e cioè "le perdite di peso o di volume dipendenti da manipolazioni a cui le merci siano state sottoposte durante la permanenza in depositi o in altri luoghi, ovvero di dipendenza del loro trasporto" D.M. n. 55 del 2000, ex art. 1, comma 3, il giudice di appello riteneva che correttamente la Agenzia delle Dogane avesse escluso le dieci pretese operazioni di controllo e verifica quali-quantitativa sul prodotto all'invecchiamento, poichè, come risultava dal processo verbale di constatazione e dalla Determinazioni emesse dall'Ufficio delle Dogane di Udine sulla base del pvc, che costituivano atti pubblici facenti fede fino a querela di falso, non vi era alcuna prova di tali operazioni per le quali mancava la preventiva (e prescritta) comunicazione all'Ufficio Doganale ed il verbale delle operazioni che dovevano essere svolte in contraddittorio con i funzionari della Amministrazione, circostanze mai contestate agli atti di causa e che non potevano essere smentite dalle annotazioni unilaterali e generiche della contribuente che non facevano alcun riferimento alle botti aperte ed alle quantità di prodotto, come riscontrato dalla Commissione tributaria; e che altrettanto correttamente fossero stati esclusi i sei cali tecnici connessi alle operazioni di estrazione poichè tali operazioni erano comprese nei cali naturali a norma del D.M. n. 55 del 2000, art. 1, comma 2, secondo periodo, che aveva innovato rispetto alla precedente disciplina di cui all'abrogato D.M. 13 maggio 1971, mentre le operazioni di introduzione, estrazione e trasferimento interno dei prodotti dovevano essere incluse in quelle di trasporto per l'unicità del ciclo operativo ai sensi del D.M. n. 55 del 2000, Tabella B, nota 3, che specificava come la corrispondente misura del calo dovesse essere considerata nell'intero ciclo di svolgimento, dall'accertamento in partenza a quello in arrivo.

Ha proposto ricorso la Spa N. e la Spa N., con atto notificato il 4.5.2012, affidato a tre motivi.

La Agenzia delle Dogane si è costituita con controricorso.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo la ricorrente denuncia congiuntamente violazione e falsa applicazione delle disposizioni legislative nazionali e comunitarie che disciplinano i cali di merce (D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 4 e D.P.R. n. 43 del 1973, art. 37, D.M. 13 gennaio 2000 n. 55 e degli artt. 862, 863 e 864 Reg. CEE 2.7.1993 n. 2454), nonchè omessa e/o insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, con riferimento ai capi XIV, XV e XVI della sentenza impugnata, per avere la stessa erroneamente ritenuto che le disposizioni nazionali si applicano con presunzione assoluta quando l'interessato non è in grado di fornire la prova che la perdita effettiva è stata superiore a quella calcolata con il tasso forfetario e per avere in conseguenza applicato tale regola, sul presupposto che nel caso in esame non era ammessa la prova contraria, dal momento che la società contribuente non era stata in grado di provare, ai sensi dell'art. 862 del Reg. CEE, la perdita irrimediabile del prodotto, il che significava uscire dal campo delle presunzioni legali semplici ed entrare nell'orbita delle presunzioni legali assolute, benchè nel caso in esame si trattasse di una presunzione relativa che ammette la prova contraria, come desumibile dalle norme citate e specificamente dal D.M. n. 55 del 2000, art. 2, comma 4, che rimanda, per le frazioni di calo superiore alle misure forfetarie, all'art. 862 Regolamento CEE e dall'art. 864 stesso Reg. per cui "le disposizioni nazionali in vigore negli stati membri.... si applicano quando l'interessato non fornisca la prova che la perdita effettiva è stata superiore a quella calcolata applicando il tasso forfetario stabilito per la merce in oggetto"; e per avere la

sentenza impugnata, sempre erroneamente, e contraddittoriamente, poi, ritenuto, nei capi XV e XVI, che la società ricorrente non aveva subito i maggiori cali in assenza della loro prova e nemmeno affermato di avere subito una perdita effettiva superiore a quella calcolata forfetariamente, così incorrendo nel vizio di motivazione insufficiente o contraddittoria.

Le modalità di esposizione dei motivi ed i loro contenuti determinano la necessità di fare alcune precisazioni. E' vero che questa Corte ha fissato il principio secondo cui nel ricorso per cassazione il motivo di impugnazione che prospetti una pluralità di questioni precedute unitariamente dalla elencazione delle norme che si assumono violate e dalla deduzione del vizio di motivazione è inammissibile, richiedendo un inesigibile intervento integrativo della Corte che, per giungere alla compiuta formulazione del motivo, dovrebbe individuare per ciascuna delle doglianze lo specifico vizio di violazione di legge o del vizio di motivazione (vd. Cass. 9470/2008; 20355/2008; 18021/2016; da ultimo Cass. Sez. 2 -, Sentenza n. 26790 del 23/10/2018 (Rv. 651379 - 01). Tuttavia è anche stato precisato (vd. Cass., 18 gennaio 2008, n. 976; SS.UU. 7770/2009; Sez. L., Sentenza n. 20335 del 24/08/2017 Rv. 645601 - 01; da ultimo Cass. Sez. 5 Ordinanza n. 24493 del 05/10/2018 Rv. 650743 - 01) che va riconosciuta l'ammissibilità del ricorso per cassazione che denunzi con unico motivo vizi di violazione di legge e di motivazione in fatto purchè lo stesso evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto. Ma ciò è quanto avvenuto nel caso in esame, dove la ricorrente ha denunciato, innanzi tutto, la violazione di una regola di diritto dalla medesima ravvisata nell'interpretazione delle norme comunitarie e nazionali applicate dalla sentenza impugnata con riguardo ai cali di merce in regime di sospensione di imposta. Concettualmente separata è, poi, la questione di fatto, sulla quale si incentra l'altra parte del motivo con cui si lamenta sostanzialmente la contraddittorietà della motivazione per avere la sentenza impugnata dapprima affermato che si sarebbe trattato di una presunzione assoluta, che quindi non avrebbe ammesso prova contraria e subito dopo che la società ricorrente non aveva subito i maggiori cali in assenza della loro prova, il che avrebbe costituito il fatto controverso e decisivo in relazione al quale la motivazione si assumeva carente.

Deve, quindi, escludersi l'inammissibilità del motivo cumulativo, che però deve essere ritenuto infondato.

Sia la disposizione comunitaria che quella nazionale introducono certamente, come assumono concordemente sia la ricorrente che la Agenzia, e come risulta dal chiaro tenore delle norme, una presunzione legale relativa.

Il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 4, stabilisce che per le perdite dei prodotti in regime sospensivo avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione, l'abbuono dell'imposta è concesso "nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati dal Ministro delle finanze con proprio decreto" (comma 2), precisando che "per i cali naturali e tecnici si applicano le disposizioni previste dalla normativa doganale" (comma 3).

Secondo l'art. 37 t.u. doganale, approvato col D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, si considera non avverato il presupposto dell'obbligazione tributaria con riguardo ai cali naturali ed ai cali tecnici

delle merci soggette a vincoli doganali: "i cali ammissibili sono determinati con norme regolamentari emanate dal Ministro delle finanze con proprio decreto".

A norma dell'art. 862 Reg. CEE 2453/93, recante disposizioni d'applicazione del Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario, "ai fini dell'applicazione dell'art. 206 codice, l'autorità doganale tiene conto, a richiesta dell'interessato, delle quantità mancanti, quando dalle prove da questi fornite risulti che le perdite accertate sono imputabili a cause inerenti unicamente alla natura della merce in oggetto e che egli non ha commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta da intendersi come inosservanza delle norme relative al trasporto, all'immagazzinamento, alla manipolazione o alla lavorazione e alla trasformazione, stabilite dall'autorità doganale o derivanti dall'uso normale delle merci in causa". Il successivo art. 864, poi, prevede che le disposizioni nazionali, in vigore negli Stati membri, riguardanti i tassi forfetari di perdita irrimediabile di merci per cause inerenti alla loro stessa natura - vale a dire, per il nostro Paese, le norme regolamentari dettate col decreto ministeriale - si applicano "quando l'interessato non fornisca la prova che la perdita effettiva è stata superiore a quella calcolata applicando il tasso forfetario stabilito per la merce in oggetto".

Il "Regolamento recante norme in materia di cali naturali e tecnici delle merci soggette a vincolo doganale e ad accise" è stato adottato col D.M. finanze 13 gennaio 2000, n. 55; all'art. 1 esso suddivide "i cali delle merci per cause inerenti alla loro stessa natura, di cui all'art. 864 Reg. CEE della Commissione n. 2454/93 del 2 luglio 1993" in cali naturali - le perdite di peso o di volume delle merci che si verificano nel tempo per effetto di fenomeni chimici fisici o biologici, comprese le perdite connesse all'introduzione o all'estrazione di merci - e cali tecnici - le perdite di peso o di volume dipendenti da manipolazioni a cui le merci siano state sottoposte durante la permanenza in depositi o in altri luoghi, ovvero in dipendenza del loro trasporto -, e precisa che i cali naturali sono cumulabili con i cali tecnici. Sono riconosciuti in via forfetaria, ai sensi del D.M., successivo art. 2, "i cali naturali e tecnici contenuti entro le misure indicate nelle tabelle A e B allegate" al regolamento stesso. Per quel che concerne, in particolare, il caso in esame, di "cali (naturali) relativi agli alcoli ed agli altri prodotti non denaturati, custoditi in recipienti di legno", le note alla tabella A allegata al regolamento prevedono al numero 4) una maggiorazione del calo riconosciuto, distinguendo due ipotesi: con riguardo ai recipienti di legno di capacità non superiore ai 4 ettolitri, una maggiorazione dell'1%; se tali recipienti sono di legno di ciliegio, a prescindere dalla capacità, viene applicata "uguale maggiorazione, eventualmente cumulabile con la precedente". La misura del calo tecnico, invece, secondo le note numeri 1) e 2) alla tabella B, è riferita al quantitativo di prodotto oggetto dell'operazione.

Il regolamento nazionale sui cali naturali e tecnici, adottato con il D.M. n. 55 del 2000 considera specificamente, e correlativamente distingue, ai fini della determinazione delle misure standard dei cali naturali ammissibili, tanto le dimensioni dei recipienti nei quali sono racchiusi i prodotti alcolici quanto la specie di legno con il quale essi sono costruiti e specificamente prevede, all'art. 2: 1 sono riconosciuti, su richiesta dell'interessato.... I cali contenuti entro le misure indicate nelle tabelle A e B allegate al presente regolamento. 4. Le frazioni di calo superiore alle misure forfetarie sono riconosciute secondo i principi contenuti nell'art. 862 Reg. CEE della Commissione n. 2454/93 del 2 luglio 1992, su richiesta dell'interessato, dal direttore della circoscrizione doganale territorialmente competente.....

Orbene, alla stregua della normativa sopra richiamata, non si tratta chiaramente di presunzioni semplici, per le quali è l'amministrazione finanziaria a dover dimostrare che esse soddisfano i requisiti della gravità, precisione e concordanza ovvero la sussistenza di fatti costitutivi della pretesa impositiva come sostenuto dal giudice di primo grado, ma di presunzione legale avente un valore probatorio riconosciuto dalla legge e dunque sufficiente a legittimare la rettifica del reddito imponibile attribuendo l'onere della prova contraria a carico del contribuente. Poichè peraltro la stessa disposizione normativa ammette la prova contraria, si tratta di presunzione legale relativa per la quale è consentito al contribuente di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva: essa assurge a fatto costitutivo della pretesa tributaria senza onerare l'amministrazione finanziaria di provarne la gravità, precisione e concordanza, ed invertendo di conseguenza l'onere della prova a carico del contribuente che dovrà dimostrare l'inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva con fatti modificativi o estintivi.

Ciò posto, la sentenza impugnata ha correttamente applicato tale regola iuris, ritenendo che si dovesse riconoscere alla contribuente la riduzione forfetaria per i cali naturali (con la doppia maggiorazione già prevista dalla normativa per le piccole botti e per le botti in legno di ciliegio che portava i cali naturali forfetari al 6%), non avendo la stessa provato e neppure offerto di provare che i maggiori cali (rispetto al 6% che già teneva conto della conservazione in piccole botti di legno di ciliegio) sarebbero stati "imputabili a cause inerenti unicamente alla natura della merce in oggetto e che egli non ha commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta", da intendersi come "inosservanza delle norme relative al trasporto, all'immagazzinamento, alla manipolazione o alla lavorazione e alla trasformazione, stabilite dall'autorità doganale o derivanti dall'uso normale delle merci in causa", ma avendo, al contrario, preteso che la prova dei maggiori cali non fosse nella specie richiesta, essendo in re ipsa.

Nei capi XIV, XV e XVI della sentenza impugnata il giudice di appello ripete sempre lo stesso principio di diritto che è corretto e cioè che, in assenza di prova contraria, si deve applicare il tasso forfetario previsto dal regolamento nazionale richiamato dalla normativa Europea, anche alla luce dell'ulteriore rilievo che la contribuente non aveva mai formulato alcuna istanza formale alla autorità doganale per il riconoscimento di maggiori cali e neppure nel giudizio aveva offerto alcuna prova, limitandosi a sostenere che non era dovuta.

In tale situazione, le imprecisioni contenute nella sentenza impugnata con riguardo al "passaggio" dalla presunzione relativa a quella "assoluta", in mancanza di prova contraria, chiaramente dovute ad uso improprio della terminologia giuridica, restano a livello di errori terminologici, ma non incidono sulla applicazione dell'istituto che è correttamente avvenuta in quanto il giudice di appello ha applicato un principio di diritto corretto, per cui, in assenza di prova contraria, neppure offerta, si doveva applicare la presunzione legale dei cali forfetari. Ed è questo che interessa, non già lo scarso tecnicismo nell'uso della termologia giuridica.

Non vi è stata poi neppure contraddittorietà nella motivazione poichè la sentenza impugnata, in tutti i capi indicati dalla ricorrente, ha sempre ritenuto che, in mancanza di prova contraria che avrebbe dovuto fornire la contribuente, si rendevano oggettivamente insuperabili i tassi forfetari fissati dalla norma nazionale richiamata dalla norma comunitaria, ma questo non già perchè i maggiori cali non fossero stati accertati, posto che da tale fatto erano scaturiti gli avvisi di

pagamento, bensì perchè non rilevavano ai fini della esclusione della imposizione, in assenza della prova contraria.

Con il secondo motivo la ricorrente si duole della violazione delle stesse norme e di omessa e / o insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, con riferimento ai capi XVII e XVIII e XIX ed ai capi XV e XVI della sentenza impugnata, per avere la stessa erroneamente ritenuto che i cali riscontrati fossero stati causati non solo dalla natura delle merce (grappa) ma anche ed incisivamente dalla particolare modalità di detenzione del prodotto e cioè dall'invecchiamento, per cui su tali cali avrebbe dovuto essere corrisposta la imposta, benchè i cali derivanti dall'invecchiamento nei fusti in legno fossero previsti dalla normativa come cali inerenti alla natura della merce e derivanti dall'uso normale del distillato, ai sensi dell'art. 862 Reg. CEE n. 2454 del 1993, come si ricavava anche dal riconoscimento di una maggiorazione dei cali forfetari in caso di prodotto contenuto in piccole botti di legno, cui si aggiungeva un ulteriore calo forfetario nel caso di legno di ciliegio; e per avere la stessa sentenza negato il riconoscimento di cali in misura superiore a quella forfetaria, senza dare conto delle ragioni di tale decisione, pur non avendo addebitato esplicitamente alla N. di avere commesso negligenze e manovre fraudolente nella gestione del magazzino ed in presenza, al contrario, di prove chiare sulla diligenza adottata dalla ricorrente, tanto più che la consulenza svolta in altro giudizio fra le parti, richiamata dalla sentenza impugnata per farne discendere la presenza di altre cause di calo della merce, si riferiva ad accertamenti compiuti nel 1988 e nel 1989, allorchè si era posto un problema di vizi nella costruzione delle botti ampiamente superato negli anni oggetto del presente del presente giudizio (2008 e 2009).

Anche tale motivo è infondato.

Dalle premesse normative sopra indicate, discendenti dalla normativa Europea, alla quale quella nazionale è perfettamente aderente, la sentenza impugnata ha correttamente desunto che per potersi applicare l'abbuono dall'accisa nelle ipotesi in cui le perdite effettive siano superiori ai tassi forfetari, gravava sul contribuente, come previsto dall'art. 862 Reg. CEE n. 2454 del 1993, cui al D.M. del 2000, art. 2, rinvia, l'onere di provare che le perdite accertate erano "imputabili a cause inerenti unicamente alla natura della merce in oggetto e che egli non aveva commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta", negligenza nella cui nozione era compresa l'inosservanza delle norme - stabilite dall'autorità doganale o derivanti dall'uso normale delle merci in causa - relative all'immagazzinamento, alla manipolazione o alla lavorazione o alla trasformazione.

Cade in errore, quindi, la ricorrente laddove trascura da un lato la mancata offerta della prova e da altro lato ritiene di escludere la negligenza, che si sostanziava nell'inosservanza delle norme, fissate dall'autorità doganale e - quel che più rilevava - derivanti dall'uso normale delle merci, relative appunto all'immagazzinamento, alla manipolazione o alla lavorazione o alla trasformazione dei distillati, di cui non si è ugualmente fatta carico, limitandosi, anche in tal caso, a sostenere apoditticamente che si tratterebbe pur sempre di cali naturali derivanti dall'invecchiamento in piccole botti di ciliegio, senza però considerare, anche sulla scorta della ctu disposta in altro giudizio concernente l'anno 2001, che sui cali naturali della grappa di vinacce invecchiata in botti di ciliegio il distillatore poteva significativamente incidere tenendo

"una condotta più attenta nella scelta delle botti da utilizzare e nella sostituzione di quelle che potevano presentare dei problemi"; per cui non era sufficiente dedurre che aveva parzialmente modificato la situazione nel tempo, poichè l'insussistenza della negligenza richiedeva ben altra prova in ordine alle scelte ed agli interventi del contribuente, ai loro caratteri, misura e frequenza, alla luce della regola derivante dall'esperienza maturata nell'immagazzinamento, nella manipolazione, lavorazione o trasformazione dei distillati.

Non è poi vero che manchi la motivazione in ordine alla negazione del riconoscimento di cali in misura superiore a quella forfetaria poichè la sentenza contiene - al contrario - una articolata motivazione sulle ragioni per cui tale riconoscimento non poteva avvenire con riguardo alla mancanza di prove, al deficit di diligenza, alla mancata richiesta preventiva di autorizzazione, alla estraneità del processo di invecchiamento a quello di produzione. Nè spettava alla Agenzia contestare la mancanza di diligenza, posto che anche in tal caso la disposizione comunitaria, in perfetta sintonia con la normativa nazionale, prevede che debba essere il produttore a fornire la prova della osservata diligenza, prova che invece non è stata offerta neppure in giudizio, posto che anche in tale sede la ricorrente si è limitata a sostenere che la prova era in re ipsa per cui non doveva essere fornita dalla N..

La affermazione della ricorrente per cui non potevano esservi altre cause di cali è perciò meramente assertiva e priva di fondamento, spettando al contrario alla stessa, per escludere l'accertamento, individuarle e provare che si tratta di cause naturali. Tanto più che la ricorrente, che non si era avvalsa della procedura della richiesta di riconoscimento dei maggiori cali al direttore della circoscrizione doganale, a norma del D.M. n. 55 del 2000, art. 2, comma 4, non ha mai indicato alcuna prova nel procedimento e non lo ha fatto neppure nel giudizio, limitandosi a dedurre che non doveva offrirla, essendo insita nella natura della merce, che era volatile, qualsiasi calo, anche di gran lunga superiore a quello forfetario fissato dal Regolamento nazionale, il che all'evidenza non può essere sostenuto.

Con il terzo motivo, infine, la ricorrente si duole di violazione e falsa applicazione di legge e di regolamenti nazionali e comunitari che disciplinano i cali tecnici, anche con riguardo alla Circolare n. 4384 del 5.6.1971 del Ministero delle Finanze ed omessa ed insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione ai capi XX, XXI, XXII e XXIII della sentenza della Commissione Tributaria Regionale per avere la stessa negato il riconoscimento del calo tecnico in relazione a ciascuna "operazione di controllo e verifica qualiquantitativa sul prodotto all'invecchiamento" - sotto il profilo che tali operazioni non erano state oggetto di verbalizzazione e mancava anche la preventiva e prescritta comunicazione alla autorità doganale in base alla determinazione n. 25719/AGC del 16.9.2008 dell'Ufficio delle Dogane che faceva fede fino a querela di falso, non essendo sufficiente una annotazione del tutto generica ed unilaterale da parte della N. - benchè la stessa Commissione Tributaria Regionale non avesse negato che le operazioni erano state eseguite e la mancata comunicazione fosse smentita dalla circostanza che le operazioni erano state eseguite, mentre la mancata redazione dei verbali non sarebbe imputabile alla N.. Si duole inoltre del mancato riconoscimento delle operazioni di estrazione - ritenute dalla sentenza impugnata comprese nelle perdite rientranti nei cali naturali D.M. n. 55 del 2000, ex art. 1, comma 2, secondo periodo, mentre quelle di introduzione, estrazione e trasferimento interno dei prodotti sarebbero state incluse in quelle di trasporto per l'unicità del

ciclo operativo, ai sensi dello stesso D.M., Tabella B, nota 3 - benchè si trattasse in tale secondo caso di operazioni documentate da verbali e rientranti tra le operazioni semplici di "spostamento" e "manipolazione" di cui alla Tabella B, nota 1, mentre, laddove il D.M., art. 1, comma 2, affermava che nei cali naturali sono comprese anche le "perdite" connesse all'introduzione o all'estrazione delle merci intendeva evidentemente riferirsi alla diversa ipotesi di perdite per spandimenti e non invece a diminuzione di peso e di volume per cali naturali e tecnici, dovendosi nel contempo escludere che le operazioni fossero incluse in operazioni di trasporto di cui non vi era traccia in causa.

Neppure tale motivo coglie nel segno.

Occorre premettere che i cali tecnici, secondo il D.M. n. 55 del 2000, art. 1, costituiscono le perdite di peso o di volume dipendenti da manipolazioni a cui le merci siano state sottoposte durante la permanenza in depositi o in altri luoghi, ovvero in dipendenza del loro trasporto, per cui la misura del calo, secondo le note alla tabella B allegata, è riferita al quantitativo di prodotto oggetto dell'operazione, e che "per operazioni semplici si intendono gli spostamenti e le manipolazioni di cui le merci possono formare oggetto (travaso, cernita, miscelazione, ecc.)", con la precisazione che per il loro riconoscimento è necessario che siano preventivamente e singolarmente segnalate all'Ufficio, con riferimento al loro tipo, orario di effettuazione, quantità di prodotto manipolato, serbatoi o impianti interessati e che dopo il compimento vengano allibrati in appositi registri vidimati dalla Amministrazione.

Quanto alle operazioni non verbalizzate dagli organi delle Agenzia delle Dogane, è erronea ed irragionevole la pretesa della ricorrente di farne discendere la esistenza dall'asserito riconoscimento da parte della sentenza impugnata, quando la Agenzia ne ha sempre negato la esistenza, come risulta anche dalla sentenza impugnata che ha utilizzato l'argomento della inesistenza di autorizzazione preventiva e verbali appunto per suffragare la propria decisione che escludeva il riconoscimento di operazioni non segnalate preventivamente e non verbalizzate. Altrettanto irragionevole appare poi l'argomento per cui la esistenza della comunicazione preventiva deriverebbe dal fatto che le operazioni vi sarebbero state, poichè la ricorrente pretende di provare la comunicazione preventiva attraverso un fatto di cui non esiste ugualmente prova e pretende poi di addossare a responsabilità della Agenzia la mancata verbalizzazione di operazioni di cui manca qualsiasi prova, che sono state smentite dalla determinazione n. 25719/AGC del 16.9.2008 dell'Ufficio delle Dogane che faceva fede fino a querela di falso e dal processo verbale di constatazione del 19.2.2018, nonchè dallo stesso registro delle operazioni semplici in cui vi è traccia solo di registrazioni generiche (prive di indicazioni delle botti e del loro contenuto) ed unilaterali da parte della società ricorrente.

Quanto alle operazioni di introduzione, estrazione e trasferimento interno dei prodotti, è in primo luogo erronea e contraria al criterio interpretativo letterale, logico e sistematico la attribuzione alla espressione "perdite" connesse alla introduzione ed estrazione di merci (comprese nei cali naturali a norma del D.M. n. 55 del 2000, art. 1, comma 2, secondo periodo, e della Circolare n. 86 del 2.5.2000 del Ministero delle Finanze) di quella di "spandimenti" o "sgocciolamenti" estranee ai cali naturali, che pretende di attribuire la ricorrente, poichè gli spandimenti di merci non hanno alcuna attinenza con i cali attinenti alla natura della grappa. Il

riferimento alle operazioni di trasporto esterno, per le quali si deve fare riferimento alla unitarietà del ciclo, non potendosi scindere tale unitarietà in successivi passaggi quali la partenza, il transito e l'arrivo per considerarli come tre diverse operazioni, è stato poi usato dalla sentenza impugnata per significare che i singoli passaggi anche interni non potevano essere duplicati e ritenuti integrare due diverse operazioni semplici quando la normativa riteneva il calo da estrazione già compreso nei cali naturali: il che è del tutto corretto, anche se ultroneo, essendo normativamente previsto che le perdite connesse alla introduzione ed estrazione delle merci sono comprese fra i cali naturali.

In conclusione il ricorso deve essere rigettato. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna le ricorrenti al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 1.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza