Sentenza del 11/06/2019 n. 15633 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle dogane proponeva ricorso per cassazione RGN 22557/2007 in data 23.8.2007, sulla base di tre motivi, cui la spa N. D. resisteva con controricorso, articolando un motivo di ricorso incidentale condizionato, nei confronti della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia n. 35/1/2007, che, nel giudizio promosso dalla spa N. D. con l'impugnazione di due avvisi di pagamento di maggiori accise per ammanchi di acquavite di vinaccia eccedenti le quantità massime ammissibili per gli esercizi 2003 e 2004, rispettivamente per l'importo di Euro 26.961,79 e di Euro 6.110,07, aveva rigettato tanto l'appello dell'ufficio che l'appello incidentale della contribuente.

In primo grado era stato affermato il diritto della contribuente al riconoscimento di cali naturali maggiori di quelli presunti e ammessi, da attribuire al processo di invecchiamento della grappa in piccole botti di legno, ed era stata accolta parzialmente la domanda in ordine ai cali tecnici, stabilendosi che in ogni inventario della merce vi era stata perdita di volume corrispondente a tre "operazioni semplici" - apertura delle botti, travaso nel recipiente e spostamento di questo sulla pesa - e non a sei "operazioni semplici" come preteso dalla contribuente.

Il giudice d'appello aveva premesso che "la stessa amministrazione finanziaria, pur avendo riconosciuto che la contribuente non era responsabile di alcuna negligenza nella gestione del magazzino e che i maggiori cali, rispetto a quelli concessi forfetariamente, sarebbero stati dovuti alla natura del materiale con cui erano state costruite le piccole botti di legno per l'invecchiamento della grappa, aveva poi ritenuto, ciò nonostante, la debenza del pagamento della maggiore accisa, sul presupposto che a tale fattispecie non potrebbe essere applicato il regime dei cali naturali". In proposito il giudice d'appello aveva ritenuto corretta la decisione del giudice di primo grado, quanto ai cali naturali delle merci per cause inerenti alla loro stessa natura, in base al D.M. n. 55 del 2000, art. 1, comma 1, ed in particolare alla tabella A allegata al decreto che specificava che "si considerano cali naturali quelli reagitivi ai prodotti alcolici dei codici NC 2207 e 2208 non denaturati e custoditi in recipienti di legno". Per quanto poi concerneva i cali tecnici, il giudice d'appello aveva ugualmente confermato la sentenza di primo grado, considerando prive di fondamento le argomentazioni svolte, in senso opposto, sia dall'ufficio che dalla contribuente. Secondo la Commissione Tributaria regionale aveva errato infatti il primo nell'affermare che l'operazione di inventario doveva considerarsi unica, ma aveva errato pure la società contribuente nell'individuare e richiedere il riconoscimento di ulteriori operazioni, non risultando queste essere state riscontrate nella loro effettività e non potendo,

perciò, dare diritto al riconoscimento di ulteriori cali tecnici, anche perchè la perdita involontaria di prodotto non poteva essere computata in via aggiuntiva, dovendo invece essere ricompresa nei cali forfetariamente previsti dalla norma.

Questa Corte, con sentenza n. 14840 emessa il 2.1.2012 e depositata il 5.9.2012, accoglieva i primi due motivi del ricorso principale dell'Agenzia delle Dogane, assorbito l'esame del terzo motivo, dichiarava inammissibile il ricorso incidentale della N. D. Spa e cassava la sentenza impugnata in relazione ai motivi come accolti rinviando, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Friuli - Venezia Giulia.

La Agenzia delle Dogane aveva denunciato:

1) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 4 e del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 37, nonchè delle Disp. regolamentari attuative di cui al D.M. 13 gennaio 2000, n. 55, ed alle circ. Min. finanze 2 maggio 2000, n. 86, e 5 giugno 1971, n. 4348; violazione del Reg. CEE 2/7/1993, n. 2454, artt. 862 e 864, e dello stesso Reg., Allegato 68, come modificato dal Reg. CEE 31/12/94, n. 3254, allegato 3, (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)", poichè i cali naturali dei prodotti alcolici conservati in invecchiamento in botti di ciliegio dalla società contribuente dovevano essere determinati nella misura forfetaria specificamente prevista dal D.M. n. 55 del 2000, tabella A allegata, e non in misura superiore; posto poi che i cali tecnici dei detti prodotti alcolici forfetariamente determinati dalle disposizioni in rubrica potevano derivare esclusivamente dalle operazioni di spostamento, trasporto, manipolazione comportanti una perdita di peso o di volume per dispersione o evaporazione, gli abbuoni pretesi nella specie dalla società contribuente per presunti cali tecnici conseguenti alle varie fasi delle operazioni di inventariazione non potevano essere ammessi;

2) "violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2699 e 2700 c.c.; artt. 115, 116 e 213 c.p.c.; del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, commi 1 e 2, e art. 39, e dei principi generali in materia di onere della prova e dei poteri istruttori del giudice tributario (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)": posto che l'onere della prova ai fini della dimostrazione della perdita di prodotto alcolico per calo naturale in misura maggiore rispetto alle percentuali forfetariamente determinate ed avente ad oggetto sia la causa naturale del calo e la sua percentuale che l'assenza di responsabilità per colpa o negligenza, faceva carico alla contribuente N. - la quale non aveva assolto il relativo onere -, non poteva nella specie essere riconosciuto il diritto al maggior abbuono, in presenza della mera e generica affermazione dell'amministrazione doganale che la contribuente non era responsabile di alcuna negligenza nella gestione del magazzino e che i maggiori cali erano dovuti alla natura del materiale con cui erano costruite le botti di invecchiamento;

3) insufficiente ed omessa motivazione sui punti controversi e decisivi: a) dell'ammissibilità di cali naturali per i prodotti alcolici soggetti ad invecchiamento in barrique in misura superiore alle percentuali forfetarie determinate dalle disposizioni in materia e dalle condizioni di tale eventuale ammissione, e b) dell'individuazione delle operazioni di spostamento, manipolazione o trasporto di prodotti alcolici che sono idonee a giustificare cali tecnici del prodotto nelle percentuali forfetariamente determinate dalle norme in materia.

Per contro, con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato, la società contribuente aveva dedotto violazione e/o falsa applicazione, rispettivamente, degli artt. 2697, 2699 e 2700 c.c., (in tema di onere di prova e di efficacia probatoria degli atti pubblici), del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 4, e delle Disp. regolamentari attuative contenute nel D.M. n. 55 del 2000, (in tema di T.U. cali tecnici e di cali naturali), dolendosi che il giudice di merito: a) avesse ritenuto non provate nella loro effettività le operazioni di introduzione, estrazione e trasferimento interno da un recipiente all'altro di prodotto alcolico, nell'ambito del magazzino di invecchiamento grappa della società stessa, gestito in regime di deposito fiscale, e dunque sotto la continua vigilanza dei funzionari dell'Agenzia delle dogane e documentate nei verbali redatti in relazione alle predette operazioni dai detti funzionari; e b) avesse ritenuto che le operazioni di introduzione, estrazione e di trasferimento interno da un recipiente all'altro di prodotto alcolico, nell'ambito del magazzino invecchiamento grappa di essa contribuente, non costituissero operazioni semplici suscettibili di determinare cali tecnici, ma potessero solamente dare luogo a perdite involontarie di prodotto da comprendersi nei cali naturali forfetari.

Questa Corte riteneva fondato il ricorso dell'amministrazione, quanto ai primi due motivi, assorbito l'esame del terzo, con riguardo ai cali naturali e, quanto al primo motivo, assorbito l'esame del terzo, con riguardo ai cali tecnici.

Poichè il regolamento sui cali naturali e tecnici, adottato con il D.M. n. 55 del 2000, - fonte secondaria della quale non era stata dedotta l'illegittimità nè l'incongruità, ed in ordine alla quale, comunque, non erano stati offerti elementi tali da indurre alla disapplicazione - considerava specificamente, e correlativamente distingueva, ai fini della determinazione delle misure standard dei cali naturali ammissibili, tanto le dimensioni dei recipienti nei quali erano racchiusi i prodotti alcolici quanto la specie di legno con il quale essi erano costruiti, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale era quindi incorsa negli errori denunciati con i primi due motivi del ricorso principale, poichè dalla natura del materiale di cui erano costruite le botti di invecchiamento della grappa faceva discendere, in forza del semplice richiamo al Reg. del 2000, art. 1, tabella A, il riconoscimento dei "maggiori cali, rispetto a quelli concessi forfetariamente", mentre invece, affinchè potesse applicarsi l'abbuono dall'accisa nelle ipotesi di perdite effettive superiori ai tassi forfetari, gravava sul contribuente, come previsto dal Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 862, cui il D.M. n. del 2000, art. 2, rinviava, l'onere di provare che le perdite accertate fossero "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.

Quanto ai cali tecnici, il primo motivo del ricorso era ugualmente fondato, segnatamente in ordine al numero delle "operazioni semplici" ritenute compiute con l'inventario, poichè i cali tecnici, secondo il D.M. n. 55 del 2000, art. 1, erano 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, era riferita al quantitativo di prodotto oggetto dell'operazione.

Il ricorso incidentale condizionato, con il quale la società contribuente si era lamentata, sotto il profilo della violazione di legge, del mancato riconoscimento dei cali derivanti da altre, diverse ed ulteriori, operazioni - "di introduzione, di trasferimento interno e di prelievo di prodotto" - compiute nel corso dell'anno sui distillati, era invece inammissibile, lamentandosi nella sostanza l'omesso esame, da parte del giudice d'appello, di "verbali redatti e controfirmati dall'Agenzia delle dogane", dai quali risulterebbe l'esistenza e la natura di tali attività, documenti non menzionati nella sentenza impugnata - nella quale si era accertato che tali "ulteriori operazioni richieste dal contribuente non risultavano essere riscontrate nella loro effettività" - e non trascritti nel motivo.

Nel giudizio di rinvio, riassunto con ricorso della N. D. Spa notificato in data 11.1.2013, con cui la società insisteva per il rigetto dell'appello dell'Ufficio e l'annullamento degli inviti di pagamento impugnati, mentre la Agenzia delle Dogane chiedeva il rigetto delle domande della N. e l'accoglimento del proprio appello, la Commissione Tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, con sentenza n. 39.1.2014 del 18 novembre 2013, depositata in data 28.1.2014, ha accolto l'appello dell'Ufficio e per l'effetto ha confermato gli inviti di pagamento impugnati, compensando fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Quanto ai cali naturali, partendo dal principio di diritto affermato dalla sentenza della Corte di cassazione che aveva disposto l'annullamento con rinvio, per cui spettava al contribuente l'onere della prova delle maggiori perdite accertate, in ordine a circostanze di fatto sia positive (comprovate cause inerenti unicamente la natura della merce) che negative (assenza di negligenza o manovre fraudolente, ricomprendendo nella nozione di negligenza "l'inosservanza di norme stabilite dalla autorità doganale o derivanti dall'uso normale delle merci in causa, relativamente all'immagazzinamento, alla manipolazione o alla trasformazione"), il giudice del rinvio - esclusa in radice la sussistenza di manovre fraudolente o di colpa grave, come risultante dal pvc della stessa Amministrazione, che non poteva essere rimessa in discussione dalla medesima Amministrazione nel giudizio di rinvio sulla base di una consulenza tecnica disposta nel giudizio definito con sentenza della Corte di Appello di Trieste n. 241 del 2002, la quale aveva attribuito cali maggiori a quelle determinati forfetariamente ad una serie di concause come fenomeni fisici, chimici e biologici collegati alla temperatura e umidità del magazzino, tipo del legno, dimensioni delle botti, tipologia e gradazione del prodotto da invecchiare - ha invece ritenuto che la contribuente non avesse offerto la comprova della circostanza positiva che l'eccedenza dei cali per entrambe le tipologie di botti (di ciliegio e di rovere) dipendesse esclusivamente dalla natura delle merce. Tanto più che l'incremento della dispersione per il distillato contenuto nelle botti di rovere dal 2002 al 2004 dimostrava ex sè la presenza di concause e che il passaggio dall'astratto al concreto imponeva - ogni automatismo escluso - l'iniziativa specifica della parte, a norma del D.M. n. 55 del 2000, art. 2, comma 4, diretta ad ottenere il riconoscimento da parte del direttore della Circoscrizione doganale, secondo i principi contenuti nel Reg. CEE della Commissione Europea n. 2454 del 1993, art. 862, in assenza della quale e di elementi puntuali dotati di plausibile e riconosciuta scientificità, concludenti per una definita percentuale, non poteva essere applicabile il Reg. CEE, art. 862, bensì lo stesso reg., art. 864, e la conseguente applicazione delle disposizioni nazionali che avevano fissato i tassi forfetari di calo naturale.

Quanto poi ai cali tecnici, il giudice del rinvio, sulla base del principio di diritto affermato sul punto dalla sentenza di annullamento, ha riconosciuto due "operazioni semplici" relative all'inventario, con conseguente riforma della sentenza di primo grado in proposito, mentre ha confermato per il resto la stessa sentenza, escludendo ulteriori operazioni semplici compiute sulle merci (quali introduzioni ed estrazioni dal magazzino) considerato che, a norma del D.M. n. 55 del 2000, art. 1, tali perdite erano comprese nei cali naturali per i quali era stata determinata dal legislatore la percentuale di perdita in via forfetaria.

Ha proposto ricorso la Spa N. D. affidato ad un unico motivo e successiva memoria con cui, rilevata la mancata costituzione della Agenzia delle Entrate -, ha sostenuto la correttezza della notificazione del ricorso per cassazione, in effetti validamente avvenuta.

L'intimata non si è costituita nel presente giudizio.

Motivi della decisione

Con un unico motivo, che riguarda esclusivamente i cali naturali (pag. 4 e pag. 5 del ricorso) per cui la sentenza emessa nel giudizio di rinvio è in giudicato quanto ai cali tecnici, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 4, del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 37, del D.M. 13 gennaio 2000, n. 55, e del Reg. CEE 2 luglio 1993, n. 2454, artt. 862, 863 e 864, e Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 206 CDC, in relazione alle disposizioni in tema di onere della prova e all'art. 384 c.p.c., poichè il giudice di rinvio aveva erroneamente interpretato ed applicato il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione con la sentenza di annullamento con rinvio, ritenendo che la N. Distillati non avesse provato, sulla base di elementi dotati di plausibile e riconosciuta scientificità, che le sue botti registravano perdite superiori a quelle forfetarie e non avesse indicato con precisione l'entità di tali perdite, distinguendole da perdite di altra natura, benchè la sentenza di annullamento si fosse limitata ad affermare la erroneità dell'assunto del giudice di appello per cui i cali derivanti dalla natura del legno dovevano essere riconosciuti come cali naturali, mentre invece avrebbe dovuto dire che i cali inerenti al processo di invecchiamento erano cali dovuti alla natura della merce ai sensi del D.M. 13 gennaio 2000, n. 55, che richiamava il Reg. CEE della Commissione n. 2454 del 1993, art. 864, in base al quale "sono cali naturali le perdite di peso e volume delle merci che si verificano nel tempo per effetto di fenomeni chimici, fisici o biologici e il Reg. CEE, art. 862, che considera cali naturali anche quelli "derivanti dall'uso normale della merce". Da tale assunto la ricorrente fa discendere che avrebbe provato che l'cali riscontrati erano naturali poichè si erano verificati durante il processo di invecchiamento nelle botti di legno, il cui uso era stato autorizzato dalla Agenzia, e non potevano esservi altre cause di cali al di fuori di quelle fraudolente o per negligenza, già escluse dal giudice di rinvio, mentre non avrebbe avuto fondamento la pretesa della sentenza di rinvio che il riconoscimento di cali in misura superiore a quella forfetaria fosse condizionato alla presentazione di una richiesta alla Agenzia suffragata da prova scientifica in ordine alla percentuale esatta dei maggiori cali che non avrebbe potuto essere preventiva.

In via pregiudiziale la ricorrente chiede poi che la Corte di Cassazione rimetta alla Corte di Giustizia, ai sensi del TFUE, art. 267, la interpretazione dell'art. 206 codice doganale comunitario, e del Reg. CEE 2 luglio 1993, n. 2454, artt. 862, 863 e 864, in relazione a due quesiti per cui - presupposto che l'Ufficio avrebbe dichiarato di escludere qualsiasi comportamento doloso o

gravemente colposo del contribuente ed avrebbe indicato come causa esclusiva della perdita della merce l'utilizzazione per l'invecchiamento della grappa di botti di legno ed avrebbe nel contempo riconosciuto pure che la custodia del magazzino era esercitata dall'UTF il quale ne avrebbe posseduto le chiavi ed avrebbe consentito l'accesso al contribuente nei tempi fissati dall'Ufficio - sia fondato ritenere, sulla base delle norme comunitarie, che il contribuente debba fornire prove della sua mancanza di colpa per avere fatto uso di botti di legno per l'invecchiamento della grappa e non debba fornire la prova che le perdite non siano dovute a sottrazione avvenuta ad opera del contribuente o di terzi.

E' in primo luogo implausibile la richiesta di rimettere alla Corte di giustizia, ai sensi del TFUE, art. 267, la interpretazione del Reg. CEE 2454 del 1993, al fine di definirne i contenuti e la portata applicativa.

A parte il rilievo che si tratta di un giudizio di rinvio ex art. 394 c.p.c., in cui la interpretazione della normativa di riferimento, anche comunitaria, è stata già oggetto di dettagliata valutazione da parte della sentenza di annullamento, per cui si deve solo applicare il principio di diritto, non vi è comunque alcuna incertezza sulla portata della norma comunitaria.

Questa Corte, che ha dato attuazione ai suggerimenti provenienti dalla Corte Europea, ha chiarito come il rinvio pregiudiziale ha la funzione di verificare la legittimità di una legge nazionale o di un atto amministrativo o di una prassi amministrativa rispetto al diritto dell'Unione Europea e non è, invece, finalizzato a ottenere un parere su questioni generali od ipotetiche, essendo deputato a risolvere una controversia effettiva ed attuale, fondata sulla rilevanza della questione pregiudiziale (v. per tutte Cass. Sez. 3, Sentenza n. 13603 del 21/06/2011 Rv. 618393 - 01). Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea ai sensi del Trattato, art. 267, sul funzionamento dell'Unione Europea non costituisce infatti un rimedio giuridico esperibile automaticamente a sola richiesta delle parti, spettando invece al giudice stabilirne la necessità (v. Sez. U, Ordinanza n. 20701 del 10/09/2013 Rv. 627458 - 01), per cui non sussistono i presupposti per il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, ai sensi del Trattato, art. 267, sul funzionamento dell'Unione Europea, ove la parte si limiti a censurare direttamente l'incompatibilità con il diritto dell'Unione delle conseguenze "di fatto" derivanti dall'interpretazione del diritto interno senza sollecitare un'interpretazione generale ed astratta di una normativa interna (v. Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 6862 del 24/03/2014 Rv. 630701 - 01).

Ciò comporta che il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea presuppone il dubbio interpretativo su una norma comunitaria, che non ricorre allorchè l'interpretazione sia autoevidente (n. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 15041 del 16/06/2017 Rv. 644553 - 04), come nel caso in esame in cui al Reg. CEE n. 2454 del 1993, artt. 863 e 864, stabiliscono espressamente, in piena conformità con la normativa nazionale richiamata dal regolamento CEE, che si applicano i tassi forfetari di perdita irrimediabile di merci per cause inerenti alla loro natura quando l'interessato non fornisca la prova che la perdita effettiva è superiore a quella calcolata applicando il tasso forfetario stabilito per la merce in oggetto. Ed anche il Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 206 CDC, prevede espressamente che, ai fini di escludere la obbligazione doganale nei confronti di una determinata merce, l'interessato debba fornire la prova che la inadempienza è

dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile delle merce per una causa inerente alla sua stessa natura; il che rende incongruenti, non ricorrendo i requisiti di rilevanza e decisività, i quesiti interpretativi che la ricorrente pone - oltretutto sulla base di premesse di fatto che non risultano dalla sentenza di merito, la quale, al contrario, le esclude, così come le ha già escluse la sentenza di annullamento di rinvio che ha dichiarato inammissibile il ricorso incidentale condizionato della N. Distillerie che richiamava pretesi verbali redatti e controfirmati dalla Agenzia delle Dogane sulle operazioni di magazzino che non erano menzionati nella sentenza impugnata e tanto meno trascritti - al fine non già di interpretare le disposizioni comunitarie bensì di escludere la specifica necessità di prova che deve essere fornita dall'interessato.

Per il resto il motivo è infondato.

La sentenza di annullamento con rinvio ha già ripercorso l'iter normativo delle disposizioni applicabili nel caso in esame, per cui, in materia di accise, 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 dai 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), in base alle quale (del Reg. CEE n. 2453 del 1993, art. 864), 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".

Da tali premesse, discendenti dalla normativa Europea, alla quale quella nazionale è perfettamente aderente, la sentenza di annullamento con rinvio ricava gli errori commessi dal giudice dell'appello laddove aveva affermato che il calo rilevato poteva dirsi "inerente alla natura della merce", non potendo distinguersi la merce o prodotto dal tipo di contenitore in cui viene affinato, dipendendo "la natura della merce, ossia le caratteristiche della stessa (anche) da quello". Per potersi applicare l'abbuono dall'accisa nelle ipotesi in cui le perdite effettive siano superiori ai tassi forfetari, gravava infatti sul contribuente, come previsto dal Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 862, cui il 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. Il giudice d'appello, secondo la sentenza di annullamento con rinvio, aveva poi commesso un secondo errore nella ricognizione della portata della detta negligenza, ed era incorso in vizio di motivazione nell'affermarne contraddittoriamente l'insussistenza nella specie. Quanto al primo profilo infatti, facendo falsa applicazione della regola iuris, non aveva correttamente individuato l'oggetto della detta 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. Quanto al secondo profilo, la

sentenza, pur avendo riconosciuto, anche sulla sorta 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", aveva ritenuto poi il maggior calo naturale rilevato "inerente alla natura della merce", nel particolare senso attribuito all'espressione, sganciando così le scelte e gli interventi del contribuente, ed i loro caratteri, misura e frequenza, da ogni regola derivante dall'esperienza maturata nell'immagazzinamento, nella manipolazione, lavorazione o trasformazione dei distillati, considerando sufficiente a provare l'insussistenza della negligenza un intervento purchessia.

Ciò posto, in primo luogo occorre rilevare che la sentenza di annullamento non ha sostenuto quanto le attribuisce la ricorrente con l'attuale ricorso, bensì ha ritenuto - il che è l'esatto opposto - che la sentenza della Commissione Tributaria Regionale era incorsa negli errori denunciati con il primo, terzo e quarto motivo del ricorso principale, con riguardo ai cali naturali che ancora qui interessano, poichè dalla natura del materiale di cui erano costruite le botti di invecchiamento della grappa aveva fatto discendere il riconoscimento dei "maggiori cali, rispetto a quelli concessi forfetariamente", mentre invece, affinchè potesse applicarsi l'abbuono dall'accisa nelle ipotesi di perdite effettive superiori ai tassi forfetari, gravava sul contribuente, come previsto dal Reg. CEE n. 2454 del 1993, art. 862, cui il D.M. del 2000, art. 2, rinviava, 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".

La pretesa della ricorrente di continuare ora a sostenere, in sede di impugnazione della sentenza emessa nel giudizio di rinvio, che tale prova sarebbe insita nel fatto che il calo verificatosi durante il processo di invecchiamento potrebbe essere unicamente un calo naturale inerente alla natura della merce o comunque derivante dall'uso normale della merce, il che sarebbe lo stesso, per cui nessuna prova ulteriore avrebbe potuto offrire o sarebbe stata comunque possibile, significa non tenere conto del preciso principio di diritto affermato dalla Corte di cassazione con la sentenza di annullamento con rinvio, il che non è consentito.

A norma dell'art. 384 c.p.c., comma 1, l'enunciazione del principio di diritto vincola il giudice di rinvio che ad esso deve uniformarsi, anche se nel frattempo sono addirittura intervenuti mutamenti in seno alla giurisprudenza di legittimità, salvo che la norma da applicare in relazione al già enunciato principio di diritto risulti successivamente abrogata, modificata o sostituita per effetto di ius superveniens. Ne consegue che il ricorrente, il quale lamenti in sede di legittimità una errata interpretazione della sentenza di cassazione da parte del giudice di rinvio, ha l'onere di specificare i canoni ermeneutici violati in riferimento alle parti della motivazione censurate, nonchè di indicare le forme in cui si è manifestata la violazione denunziata, altrimenti risolvendosi la censura nella mera contrapposizione di una interpretazione diversa da quella fatta propria dal giudice di rinvio.

Conseguentemente, dall'applicazione del principio generale dell'"intangibilità" del decisum statuito in sede di legittimità deriva che il sindacato della Corte di cassazione sulla sentenza del

giudice di rinvio, gravata di ricorso per infedele esecuzione dei compiti affidati con la precedente pronunzia di annullamento, si risolve nel controllo dei poteri propri di detto giudice per effetto di tale affidamento e dell'osservanza dei relativi limiti. Ed alla luce di tali principi, derivati dalla giurisprudenza consolidata di questa Corte, risulta evidente che il giudice di rinvio ha correttamente applicato il principio di diritto affermato dalla sentenza di annullamento, anche con riferimento ai presupposti di fatto accertati nella precedente fase di merito, con riguardo, in particolare, alla consulenza tecnica d'ufficio acquista dalla Corte di Appello di Trieste con la sentenza n. 241 del 2002, prodotta in causa, che, sia pure per annualità precedenti a quella in contestazione, aveva rilevato una serie di concause nei cali, diverse da quelle inerenti alla natura della merce.

Anche la affermazione della ricorrente per cui non potevano esservi altre cause di cali al di fuori di quelle fraudolente o per negligenza, già escluse dal giudice di rinvio, è meramente assertiva e priva di fondamento e comunque si pone in contrasto con il principio affermato dalla sentenza di annullamento con rinvio per cui anche il Reg. CEE del 1993, (art. 864), 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 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 che significa che, di fronte ad una perdita notevolmente superiore a quella prevista dalle disposizioni italiane per invecchiamento in piccole botti di ciliegio, come nel caso in esame, il ricorrente non può sostenere che non possono esistere altre cause di perdita diverse dal calo naturale, spettando al contrario allo stesso, per escludere l'accertamento, individuarle e provare che si tratta di cause naturali. Nè interessa che la sentenza in sede di rinvio abbia fatto riferimento alla necessità di una prova scientifica in ordine ai maggiori cali, poichè in ogni caso 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 neppure nel giudizio, limitandosi a dedurre che non doveva offrirla, essendo insita nella natura della merce, che era volatile, qualsiasi calo da verificare ex post, anche di gran lunga superiore a quello forfetario fissato dal Regolamento nazionale, il che all'evidenza non può essere sostenuto.

Il ricorso deve essere in conseguenza respinto.

Al rigetto del ricorso non segue la condanna alle spese, in mancanza di difese della parte intimata; sussistono invece i presupposti per il cd. raddoppio del contributo unificato a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 bis, comma 1 quater, essendo stato il ricorso notificato il 2 maggio 2014.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Dà atto ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 bis, comma 1 quater.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza