Sentenza del 11/06/2019 n. 15634 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 798 del 2016 la Commissione Tributaria provinciale di Caserta rigettava i ricorsi riuniti presentati dalla Srl M. contro l'avviso di pagamento n. (OMISSIS) relativo al recupero di accisa non corrisposta per gli anni 2012, 2013 e 2014 per Euro 267.171,82, basato su una verifica effettuata da funzionari della Agenzia delle Dogane presso lo stabilimento della società ricorrente e conclusa con processo verbale di constatazione del 15 luglio 2014, e contro l'avviso di irrogazione delle sanzioni prot. (OMISSIS) relative alle violazioni accertate in sede di verifica, riguardanti:

- omessa registrazione dei cali sui registri contabili in dotazione, in difformità di quanto previsto dal D.M. n. 153 del 2001, art. 7;

- tenuta di un registro unico dei distillati sfusi e condizionati, il che non aveva consentito la determinazione del calo naturale di giacenza;

- riscontrata deficienza di 507,91 litri anidri di materie prime, a fronte di un calo ammesso pari a 121,90 litri anidri;

- estrazione di prodotti alcolici ad accisa assolta per la spedizione in paesi comunitari beneficiando del rimborso dell'accisa senza avere provveduto alla distruzione dei contrassegni di stato applicati al prodotto, in violazione del D.M., art. 19;

- effettuazione di molteplici reintroduzioni, in mancanza di adeguata documentazione giustificativa, compensando la relativa accisa ed usufruendo dell'aliquota di imposta maggiore vigente al momento della reintroduzione e di quella minore vigente nel giorno della estrazione;

- differenze riscontrate nel carico e scarico dei prodotti;

- discrepanze riscontrate tra quantità di prodotto immesso in consumo rispetto a quello desumibile dalla documentazione commerciale esaminata in relazione ai mesi di ottobre 2012, gennaio 2013 e gennaio 2014.

Investita dall'appello della Srl M., la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 5752/45/2016, depositata in data 16.6.2016 e notificata in data 11.7.2016, per quanto ancora interessa, ha accolto l'impugnazione della contribuente con riferimento ai maggiori cali tecnici richiesti dalla società, rispetto a quelli forfetari, in relazione e limitatamente

alle sole infusioni di limoncello per cui la sussistenza dei presupposti sostanziali del maggiore calo era stata riconosciuta dalla Agenzia delle Dogane con provvedimento n. (OMISSIS), anche con riguardo alle sue conseguenze sanzionatorie, rilevando sul punto che il riconoscimento sostanziale della esistenza del maggiore calo, da parte dell'Ufficio, rendeva irrilevante la violazione dei requisiti formali insiti nelle modalità di registrazione e documentazione, in base al consolidato orientamento della Corte di Giustizia che assegnava prevalenza ai presupposti sostanziali rispetto a quelli formali, non interessando neppure la prospettazione dell'Ufficio concernente la necessità di impugnazione in sede amministrativa del provvedimento interinale adottato nel corso del procedimento, con conseguente assorbimento della censura riguardante la rilevanza da assegnare al decreto di archiviazione emesso dal GIP del tribunale di Santa Maria Capua Vetere che era comunque infondata alla luce della giurisprudenza consolidata di legittimità per cui il decreto di impromovibilità della azione penale non dà luogo a preclusioni di alcun genere.

La Commissione Tributaria Regionale ha invece rigettato il motivo di appello relativo al riconoscimento dei maggiori cali naturali e tecnici, diversi da quelli concernenti le infusioni di limoncello, che erano stati esclusi perchè la contribuente non aveva tenuto una contabilità separata, come avrebbe dovuto, e tutti gli altri motivi di appello, rilevando: la omessa distruzione dei contrassegni di stato era stata riscontrata e non era stata neppure contestata dalla società contribuente, il che comportava che quei contrassegni erano utilizzabili per fini illeciti, poichè la loro presenza su prodotti soggetti ad accisa costituiva una presunzione che i diritti di accisa siano stati liquidati nello stato membro, ai sensi della Dir. n. 92 del 2012, artt. 6 e 21, n. 1, e della Dir, n. 95 del 1959, art. 10, n. 1, mentre erano irrilevanti le allegazioni della società concernenti il bilancio di carico/scarico; quanto alle reintroduzioni nel deposito fiscale, in assenza della documentazione prevista dal D.M. 25 marzo 1996, n. 210, artt. 9 e 15, tale condotta violava le prescrizioni comunitarie dirette a garantire condizioni di esigibilità delle accise omogenee per tutti gli stati membri, che imponevano, in caso di reintroduzione nel deposito speditore, in tutto o in parte, di partite di prodotti ad accisa assolta non potute scaricare, per le quali, in relazione all'entità, non si era resa necessaria l'emissione del Documento di accompagnamento semplificato, la necessità quanto meno di un documento giustificativo rilasciato dal destinatario, a richiesta del trasportatore, che doveva contenere dettagliate informazioni anche sul motivo per cui non era stato possibile eseguire lo scarico, la quantità e la qualità della quota di prodotta scaricata e l'ora di inizio del viaggio di ritorno per il prodotto non scaricato, per cui le note di credito, che aveva esibito la contribuente e che non contenevano tutti gli elementi previsti dal DAS, non garantivano il rispetto delle suddette condizioni di omogeneità; vi era infine carenza di interesse ad agire in capo alla appellante in ordine al motivo di appello concernente il riscontro dei contrassegni scaricati come rotti ed invece verificati come integri, in quanto dal rilievo non era scaturita una pretesa impositiva.

Ha presentato ricorso la Agenzia delle Entrate con atto notificato il 29.9.2016 affidato a due motivi.

La M. Srl si è costituita con controricorso con cui ha dedotto la inammissibilità del ricorso principale ex art. 360 bis c.p.c., n. 1; ha proposto altresì ricorso incidentale affidato a tre motivi.

Motivi della decisione

La Agenzia delle Dogane con due motivi di ricorso, fra di loro collegati e che devono essere esaminati congiuntamente, con riguardo al capo della sentenza di appello che aveva parzialmente accolto il gravame della contribuente, ha lamentato violazione e falsa applicazione del D.M. n. 153 del 2001, artt. 7 e 18, del D.M. n. 383 del 1997, art. 2, e della Dir. n. 92/12/CEE, art. 14, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento sia all'accertamento della imposta in parte qua, che alla parte consequenziale del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Ha all'uopo rilevato che costituiva circostanza pacifica inter partes, per come accertata nel pvc in data 15.7.2014 e nel provvedimento di recupero prot. (OMISSIS), versati in atti, che la società M., nel periodo verificato, dal 18.9.2012 al 18.3.2014, aveva omesso la registrazione dei cali nei registri contabili in dotazione, in difformità a quanto previsto dal D.M. n. 153 del 2001, art. 7, ed aveva detenuto un unico registro dei distillati sfusi e condizionati e dei prodotti finiti e condizionati nei quali veniva riportata una rimanenza giornaliera comprensiva sia del prodotto sfuso che di quello condizionato, circostanza che rendeva indeterminabile il calo naturale di giacenza del prodotto sfuso calcolato sulla sommatoria delle rimanenze; il che strideva con le conclusioni cui era pervenuto il giudice di appello che, privilegiando la sostanza sulla forma, aveva ritenuto irrilevanti le modalità di registrazione e di documentazione dei cali di lavorazione dell'alcole etilico e dei prodotti alcolici, benchè non si trattasse di violazioni formali, ma di violazioni sostanziali. La normale misura del calo di lavorazione era infatti prevista dal D.M. n. 387 de 1997, ed era elevabile - ai sensi del medesimo decreto, art. 2, comma 6, - a seguito di specifici esperimenti e prove di produzione controllate direttamente dal personale delle Dogane, a seguito delle quali la Agenzia delle Dogane aveva in effetti riconosciuto maggiori cali tecnici sulle infusioni di limoncello, con provvedimento n. (OMISSIS), però la società contribuente, onde potere usufruire dell'abbuono della imposta, avrebbe dovuto tenere una contabilità separata per la produzione del limoncello ed annotare i cali relativi a tale produzione in apposito registro, così come previsto dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 318 del 1997, esplicativa del D.M. n. 383 del 1997, che aveva puntualizzato come, in caso di richiesta di maggiori cali per un certo tipo di prodotto, i prodotti dovessero essere contabilizzati separatamente onde ottenere un maggior abbuono di imposta: ciò non era avvenuto nel caso in esame, per cui la ricorrente aveva perso il diritto di detrarre i maggiori cali di lavorazione, anche in relazione alle violazioni delle condizioni poste dalla Agenzia nel provvedimento autorizzativo prot. n. (OMISSIS), punto 3, con cui aveva imposto alla contribuente, a pena del mancato riconoscimento del calo per singola lavorazione, di annotare nel registro di carico e scarico dell'alcole puro, il quantitativo di alcole contenuto nelle bucce e di predisporre ulteriore apposito registro di carico e scarico relativo alla quantità di limone acquistato per singola lavorazione riportando all'uopo copia della fattura di acquisto.

Il ricorso della Agenzia delle Dogane, pur se ammissibile, poichè non risulta che questa Corte abbia già giudicato nello stesso modo della sentenza di merito la specifica fattispecie proposta, considerate anche le particolarità del caso prospettato dalla ricorrente, peraltro è infondato nel merito.

La stessa ricorrente premette che, a seguito di specifici esperimenti e di prove tecniche di produzione controllate direttamente da personale dell'Ufficio delle Dogane, la Agenzia aveva riconosciuto effettivamente maggiori cali tecnici alla M. con apposito provvedimento, ma sostiene che non sarebbe nella specie applicabile la giurisprudenza della Corte di Giustizia in punto di irrilevanza della violazione del requisiti formali poichè nella specie si tratterebbe di requisiti sostanziali e che inoltre la società sarebbe decaduta dall'abbuono di imposta poichè non avrebbe rispettato le condizioni riguardanti in particolare l'obbligo di annotare separatamente i cali per ciascuna lavorazione nel singolo registro.

Quanto al primo punto, la stessa ricorrente riconosce la esistenza del principio comunitario di prevalenza della sostanza sulla forma.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha recentemente consolidato le proprie linee-guida interpretative in relazione al rapporto tra requisiti sostanziali e adempimenti formali ai fini dell'individuazione del trattamento impositivo. Il conflitto tra "forma" e "sostanza" nell'applicazione dei tributi armonizzati è stato infatti risolto nel senso della prevalenza di quest'ultima sia con riguardo all'IVA (CGUE, 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06) sia con riferimento alle imposte di consumo (CGUE, 2 giugno 2016, causa C-418/14, Roz-Swit).

Quello della substance over form doctrine (prevalenza della sostanza sulla forma) costituisce ormai un criterio consolidato nella giurisprudenza Europea, che tuttavia continua a scontrarsi con i sistemi normativi interni, nei quali, all'opposto, assumono tuttora un ruolo predominante le procedure e gli adempimenti che la Corte di Giustizia definisce "formali". Tuttavia, tale impostazione è stata fermamente respinta dalla Corte di Giustizia, la quale, in relazione all'interpretazione della Dir. 2006/112/CE, art. 167 e ss., (CGUE, 8 maggio 2008, C95/07 e C-96/07, Ecotrade; Id., 11 dicembre 2014, causa C-590/13, Id. Laboratories Italia), ha chiaramente distinto i requisiti "sostanziali" dagli adempimenti "formali", evidenziando che la mancata osservanza di questi ultimi (attinenti la contabilità, la fatturazione e la dichiarazione) non preclude il diritto alla detrazione, laddove i requisiti sostanziali (effettività, certezza, inerenza) siano soddisfatti.

Sulla base della giurisprudenza comunitaria, anche questa Corte, nei più recenti approdi, ha modificato la propria impostazione, dapprima limitatamente al regime del reverse charge (Cass., 6 settembre 2013, n. 20846; Cass., Sez. trib., 3 aprile 2013, n. 8038), con principio confermato ed esteso successivamente sia dalle Sezioni semplici (Cass., 15 aprile 2015, n. 7576; Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2017, n. 1962) che dalle Sezioni Unite della Cassazione (8 settembre 2016, n. 17757), ormai pienamente operante anche a livello interno.

Nell'ambito dell'IVA, sono stati quindi raggiunti dei punti fermi da cui la giurisprudenza interna, ormai in fase di pieno adeguamento ai principi ermeneutici Europei, non potrà discostarsi, ma la tensione tra "forma" e "sostanza" non si limita all'IVA: essa involge più in generale la totalità delle imposte con riguardo agli elementi negativi dell'imposizione (deduzioni, detrazioni, agevolazini, semplificazioni, etc.), che assumono rilevanza fiscale solo laddove siano rispettati taluni, sovente gravosi, adempimenti formali. E' il caso, ad esempio, delle imposte di consumo sui prodotti energetici, ove le normative sia Europea (Dir. 2003/96/CE), che nazionale (D.Lgs. n. 504 del 1995), prevedono differenti livelli di tassazione a seconda dell'utilizzo del prodotto sottoposto ad accisa, vincolando il riconoscimento dei livelli inferiori di tassazione

all'espletamento di formalità (dichiarazioni, registri, comunicazioni, etc.) ed in relazione a tali ipotesi, lo stesso Giudice Europeo ha mutato il proprio orientamento, passando dall'iniziale principio di "stretta interpretazione" delle esenzioni o agevolazioni (che, costituendo un'eccezione alla regola, "possono essere concesse solo a determinate condizioni ed in casi specificamente previsti", v. CGCE, 1 ottobre 2009, C-552/08), fino a giungere, nella recente sentenza Roz-Swit (CGUE, 2 giugno 2016, causa C-418/14), in materia di accise, ad un'impostazione diametralmente opposta, imperniata sul principio di proporzionalità. Il caso riguarda le conseguenze derivanti dalla mancata trasmissione di una comunicazione mensile, da inviare entro il mese successivo al consumo, prevista dalla legge polacca ai fini della fruizione di un'aliquota ridotta sul carburante rifornito a soggetti terzi "agevolabili", contenente l'elenco di questi ultimi. Secondo la Corte del Lussemburgo, il mancato adempimento dell'obbligo di comunicazione non può determinare l'applicazione automatica del livello di tassazione superiore (non agevolato), perchè ciò sarebbe in contrasto sia con la Dir. 2003/96/CE, sulla tassazione dei prodotti energetici sia, più in generale, con il principio di proporzionalità: una mera irregolarità di carattere formale non può condurre all'applicazione di un regime impositivo diverso da quello spettante sulla base della fattispecie sostanziale: anche in tale ipotesi, al pari di quanto sostenuto con riguardo all'IVA, l'amministrazione finanziaria non può quindi limitarsi al dato del mancato adempimento formale, ma deve indagare il profilo sostanziale, al fine di stabilire l'effettivo impiego del prodotto energetico da cui consegue il relativo regime fiscale, agevolato oppure ordinario. Per la Corte di Giustizia dell'Unione Europea anche il principio di "stretta interpretazione delle agevolazioni" cede perciò il passo, nell'innovazione dell'ordinamento giuridico, alla supremazia dei principi di proporzionalità e della "prevalenza della sostanza sulla forma", in base ai quali il mancato espletamento di adempimenti formali non può portare al disconoscimento della sostanza giuridica della fattispecie impositiva.

Tali principi, costituenti un approdo giurisprudenziale consolidato, non sono messi in discussione neppure dalla ricorrente Agenzia delle Dogane che invece si limita a sostenere che, nella specie, la violazione era sostanziale poichè solo in caso di preventiva richiesta e di registrazione separata sarebbe stato possibile determinare la entità dei cali dei singoli prodotti e dei singoli cali. Però, se ciò è vero in linea di principio, poichè la violazione che incide sul versamento del tributo ovvero ostacola l'esercizio dell'attività di controllo, impedendo il controllo dei cali di giacenza è certamente sostanziale, nello specifico caso in esame si era rivelata meramente formale, con riguardo ai cali della infusione di limoncello, in quanto l'Ufficio finanziario, di sua iniziativa e tramite una specifica procedura prevista dalla normativa in materia, aveva determinato i maggiori cali in una misura fissa (19,05%); per cui la tenuta di registri separati non avrebbe avuto alcuna incidenza sull'accertamento della misura del calo già predeterminato per quella tipologia di prodotto le cui quantità erano note e non confondibili con gli altri prodotti alcolici; ed infatti lo stesso provvedimento autorizzativo, trascritto dalla Agenzia delle Dogane nel ricorso, fa riferimento, con riguardo allo smaltimento delle bucce, ad adempimenti ulteriori (documentazione di accompagnamento per lo smaltimento delle bucce e registro di carico e scarico relativo alle quantità di limone acquistate per singola lavorazione) attinenti al rispetto delle normative ambientali e comunque di carattere non fiscale.

D'altronde anche i principi interni di affidamento e di buona fede, derivanti dallo statuto del diritto del contribuente, portano a ritenere che l'Ufficio, dopo avere predeterminato i cali per

quella specifica azienda e per la specifica lavorazione del limoncello non potesse poi negarli per omesse registrazioni che non avrebbero avuto alcuna incidenza ai fini di un controllo che non aveva più motivo di essere dopo la verifica sperimentale.

Quanto poi alla violazione dell'obbligo di tenere determinati registri di carico e scarico delle bucce e della documentazione di accompagnamento dello smaltimento, tale adempimento era stato in effetti previsto dal provvedimento autorizzativo prot. (OMISSIS) più volte menzionato "a pena il mancato riconoscimento dei cali", però una tale sanzione, collegata ad adempimenti richiesti per il rispetto di normative ambientali o comunque di carattere non fiscale, come indicato specificamente nel provvedimento, si pone in contrasto con il principio Eurounitario di proporzionalità poichè porterebbe ad una sanzione di decadenza sproporzionata rispetto alla finalità fiscale, in quanto determinerebbe la perdita di un beneficio fiscale senza essere utile all'accertamento ovvero al recupero di un tributo.

Il ricorso principale è quindi infondato e ciò anche con riguardo alla riduzione delle sanzioni che è conseguente all'annullamento della parte dell'accertamento relativa ai maggiori cali per l'infuso di limoncello, cui deve seguire l'annullamento di quella parte delle sanzioni che non trovano fondamento in un presupposto di imposta.

Passando all'esame del ricorso incidentale della M., con il primo motivo viene dedotta la omissione della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 5, in relazione all'art. 112 c.p.c., per avere il giudice di merito omesso di prendere in esame una o più delle questioni giuridiche sottoposte al suo esame nell'ambito della domanda relativa alla riduzione per cali naturali e tecnici, riconoscendo la fondatezza del ricorso con riguardo ai soli cali relativi all'infuso di limoncello, senza invece esaminare le altre doglianze che riguardavano il disconoscimento di tutti i cali naturali e tecnici perchè non annotati nel relativo registro e la contribuente non ne aveva dato comunicazione all'Ufficio delle Dogane in violazione di un obbligo previsto dal D.M. n. 153 del 2001, art. 7, comma 1, lett. B, e comma 3.

La M. ha sostenuto che con l'atto di appello aveva segnalato l'error in iurdicando commesso dal giudice di primo grado, il quale aveva confermato la esclusione del riconoscimento di qualsiasi calo sulla sola base della mancanza di comunicazione e di registrazione e del richiamo di una sentenza inappropriata della Corte di cassazione che riguardava le perdite superiori a tassi forfetari, nonchè la esistenza di un provvedimento di archiviazione penale che aveva sottolineato la determinazione dei cali in modo arbitrario da parte della Agenzie delle Dogane e delle semplificazioni introdotte con il D.M. n. 153 del 2001, art. 7, comma 3, e la correlata Circolare Ministeriale, ma il giudice di appello non aveva dato riscontro alle lamentate violazioni con ciò incorrendo nel vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5.

Premesso che l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è stato richiamato dalla ricorrente nella formulazione previgente "per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", mentre ratione temporis, al momento del ricorso per cassazione, presentato nel 2016, la Disp. legislativa era stata riformulata dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv. in L. n. 134 del 2012, nella diversa versione "per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", il che ha inciso anche nella prospettazione del preteso vizio di motivazione basato su presupposti con in linea con la

disposizione in vigore, occorre rilevare che la novella introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); pertanto, l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (V. Cass. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 27415 del 29/10/2018 Rv. 651028 - 01).

Il motivo così come formulato rivela quindi diffusi profili di inammissibilità. L'interpretazione di questa Corte ha chiarito che costituisce un "fatto", agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. Sez. 1, 04/04/2014, n. 7983; Cass. Sez. 1, 08/09/2016, n. 17761; Cass. Sez. 5, 13/12/2017, n. 29883; Cass. Sez. 5, 08/10/2014, n. 21152; Cass. Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. Sez. 1, 05/03/2014, n. 5133). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex ad. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: le argomentazioni o deduzioni difensive (Cass. Sez. 2, 14/06/2017, n. 14802: Cass. Sez. 5, 08/10/2014, n. 21152); gli elementi istruttori; una moltitudine di fatti e circostanze, o il "vario insieme dei materiali di causa" (Cass. Sez. L, 21/10/2015, n. 21439). E' quindi inammissibile l'invocazione del vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, nel testo applicabile al caso in esame ratione temporis, per sostenere il mancato esame di deduzioni istruttorie, di documenti, di eccezioni ovvero di semplici allegazioni difensive a contenuto tecnico o per lamentarsi di una "motivazione non corretta" o ancora per lamentare "una o più questioni giuridiche sottoposte all'esame dei giudici di secondo grado nell'ambito di quella domanda o di quella eccezione", come indicato a pagine 10 e 11 del ricorso per cassazione.

In ogni caso, poichè la legge richiede espressamente che la sentenza contenga una "concisa esposizione" dei motivi in fatto ed in diritto (art. 132 c.p.c., comma 4, n. 4), è al riguardo necessario e sufficiente che nella motivazione del provvedimento risulti esplicitato, ancorchè sinteticamente, l'"iter" logico - giuridico seguito dal giudice per pervenire alla decisione. Occorre cioè che la motivazione sia sufficiente, nel senso che deve contenere ragioni oggettivamente idonee a giustificare la decisione; logica, ossia coerente nelle diverse osservazioni in cui essa si articola, anche in relazione al dispositivo; ordinata, in quanto la legge prescrive che nella motivazione debbono essere esposte concisamente e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio ed indicate le norme di legge e i principi di diritto applicati; ed a tali criteri si è attenuto il giudice di appello il quale ha esaminato i fatti oggetto di discussione fra le parti con riguardo alla prova dei cali naturali e tecnici, che ha ritenuto non fornita dalla parte, anche richiamando la sentenza di primo grado che li aveva esclusi poichè la società non aveva tenuto, come avrebbe dovuto, una contabilità separata, il che rendeva impossibile la ricostruzione dei cali, tranne che per quelli relativi alle infusioni di limoncello per cui vi era stato il riconoscimento da parte della Agenzia a seguito di specifiche e dirette indagini sperimentali eseguite da funzionari dell'Ufficio. Si tratta di giudizi e valutazioni del giudice di appello, non illogici e quindi non censurabile in questa sede, in ordine alla circostanza che tale prova non fosse stata data ed in tale ambito il

motivo di ricorso, con cui si deduce una omissione di motivazione in merito a fatti decisivi, rilevando poi l'omesso esame di questioni giuridiche decisive, cerca in realtà di introdurre una diversa valutazione della prova sulla base di una diversa ricostruzione probatoria, il che non può essere chiesto al giudice di legittimità "per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

Ed anche con riguardo al preteso "mancato esame del decreto di archiviazione", non è vero l'assunto della contribuente poichè la sentenza di appello ha espressamente motivato sul punto richiamando l'orientamento consolidato di questa Corte e rilevando che il decreto di impromovibilità della azione penale non impediva una diversa valutazione sulla qualificazione del fatto da parte del giudice tributario, come era avvenuto nel caso in esame.

Con il secondo motivo del ricorso incidentale la società M. denuncia violazione e falsa applicazione del D.M. n. 210 del 1996, art. 15, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto, con riguardo alla reintroduzione di alcuni prodotti nel deposito fiscale della contribuente in assenza della documentazione prevista, che vi fosse stata violazione del D.M. n. 210 del 1996, art. 15, in ordine alla documentazione richiesta, senza però considerare che i documenti di trasporto emessi dai destinatari contenevano le indicazioni necessarie per identificare la merce nel caso di restituzione da parte di operatori commerciali, che era caso diverso da quello della restituzione da parte di depositi fiscali previsto dal D.M. n. 210 del 1996, art. 15, punto b.

Il motivo non coglie nel segno, poichè, sotto il profilo della violazione di legge, viene in realtà dedotto, sulla base di una ricostruzione della fattispecie concreta, diversa da quella operata dal giudice di merito, che i documenti esibiti avrebbero contenuto gli elementi necessari per la identificazione della merce nel caso di restituzione da parte di operatori commerciali, trattandosi di fattispecie non disciplinata dalla normativa.

La sentenza impugnata ha fatto riferimento alla fattispecie concreta come contestata con l'accertamento e come decisa dal giudice di primo grado ed ha trascritto il contenuto del D.M. n. 210 del 1996, artt. 9 e 15, applicabili nel caso in esame, in cui vi era stata reintroduzione della stessa merce nel deposito fiscale di provenienza per mancato completamento dello scarico da parte del destinatario (o "reso" per motivi commerciali, come assume la ricorrente a pagine 16 del ricorso) ed ha rilevato che nei documenti esibiti dalla contribuente (note di credito) non erano contenuti gli elementi previsti dall'art. 15, in ossequio a precise disposizione comunitarie, onde garantire il rispetto di condizioni di esigibilità delle accise omogenee in tutti i paesi comunitari, e che erano perfettamente identiche, sia in caso di rilascio del DAS che nel caso in cui il DAS non fosse stato ritenuto necessario per scarsa entità della merce. La norma infatti recita: "La reintroduzione nel deposito speditore, in tutto o in parte, di partite di prodotti ad accisa assolta non potute scaricare per le quali, in relazione all'entità, non si è resa necessaria l'emissione del DAS, è consentita con la scorta di una apposita dichiarazione scritta rilasciata dal destinatario, a richiesta del trasportatore, da cui sia possibile rilevare: a) il nome ed il cognome del destinatario dal quale il prodotto viene rifiutato; b) il nome ed il cognome dello speditore e l'esatta ubicazione del deposito mittente; c) la quantità e la qualità della quota parte di prodotto scaricata; d) la data del rilascio della dichiarazione; e) il motivo per cui non si è potuto

completare lo scarico. Detta dichiarazione è, a cura del trasportatore, completata con l'ora d'inizio del viaggio di ritorno ed è consegnata al mittente, il quale la utilizza, in luogo del DAS, come documento qiustificativo della presa in carico del quantitativo di prodotto restituito dal destinatario. 6. Nel caso in cui la partita commissionata sia scortata da DAS e ne debba essere reintrodotta in deposito una parte, l'incaricato del trasporto indica sull'esemplare n. 2 qualità e quantità del prodotto effettivamente scaricato, rilasciando, nel contempo, al destinatario apposita dichiarazione da utilizzare, in luogo del DAS, per la presa in carico provvisoria del prodotto, nella quale, in aggiunta agli elementi di cui all' analoga dichiarazione, lett. a), b), d) ed e), di cui al comma 5, sono inseriti gli estremi del DAS ed al numero 3 sono indicate qualità e quantità della merce scaricata. La quota parte di prodotto respinta viene scortata dall'esemplare n. 2 del DAS fino al rientro nel deposito del mittente; quest'ultimo la riassume in carico contrapponendo gli esemplari n. 1 e 2 del DAS e provvede a trasmettere a mezzo raccomandata, entro il primo giorno non festivo successivo al rientro del prodotto, un nuovo DAS "non scorta merce" per la regolarizzazione della presa in carico da parte del destinatario della merce effettivamente scaricata. La dichiarazione utilizzata per la presa in carico provvisoria è posta a corredo delle contabilità del destinatario. 7. Qualora una partita di prodotto ad accisa assolta, per la cui movimentazione si renda dovuta l'emissione del DAS, giacente presso un impianto di utilizzazione, debba essere reintrodotta in un deposito commerciale, nel caso in cui l'utilizzatore non sia abilitato all'emissione del suddetto documento lo stesso è emesso dal destinatario, che ne pone l'esemplare n. 1 a corredo delle proprie contabilità. Gli altri esemplari del DAS, sui quali sono apposte le annotazioni, relative al motivo della reintroduzione, vengono sottoscritti, prima dell'inizio del trasporto, anche dall'esercente dell'impianto utilizzatore, al quale, a trasporto effettuato, viene restituito l'esemplare n. 3, da custodire a termini di legge, e comunque per un periodo non inferiore ad un anno" e, come ha rilevato la sentenza impugnata, non era stata rispettata nella fattispecie concreta poichè le note di credito esibite dalla contribuente non contenevano gli elementi previsti dalla disposizione citata.

Orbene, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (v. Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01; Sez. L, Sentenza n. 16698 del 16/07/2010 Rv. 614588 - 01).

Nel caso in esame, in cui la ricorrente assume che la fattispecie concreta sarebbe diversa da quella ritenuta dal giudice di merito ed estranea all'ambito della norma applicata, si è quindi al di fuori del perimetro del vizio di violazione di legge invocato con il secondo motivo del ricorso incidentale.

In ogni caso non è neppure vero che la sentenza impugnata abbia erroneamente applicato il D.M. citato, art. 15, poichè ha prima trascritto il D.M., art. 9, proprio per spiegare che la merce ad accisa assolta poteva viaggiare con un documento commerciale anche diverso dal DAS, di cui però doveva contenere le stesse identiche informazioni che erano quelle minime previste dalla disposizione comunitaria al fine di garantire l'adempimento degli obblighi in materia di accise ed i necessari controlli ed è quindi passata all'esame dell'art. 15, il quale prevede tutte le ipotesi di reintroduzione della merce nel deposito fiscale di provenienza, sulla base di documenti anche diversi dal DAS in senso formale ma che devono sempre contenere le stesse informazioni e certificazioni, in base a requisiti sostanziali che devono garantire dalle frodi e dagli abusi. E non è vero neppure che la disposizione citata abbia previsto che, in caso di destinazione delle merce ad accisa assolta ad un operatore commerciale, non vi siano obblighi di documentazione, trattandosi di operazione estranea al regolamento, poichè - a parte il fatto che non risulta sia mai stato addotto in causa che i destinatari sarebbero stati piccoli commercianti al dettaglio, poichè di ciò non vi è traccia nella sentenza e la contribuente non ha neppure indicato i documenti da cui ciò si desumerebbe - la disposizione per cui il documento sostitutivo del DAS deve contenere: "a). il nome ed il cognome del destinatario dal quale il prodotto viene rifiutato; b) il nome ed il cognome dello speditore e l'esatta ubicazione del deposito mittente" non può essere letta, come pretende la contribuente, nel senso che il deposito mittente sarebbe quello che restituisce la merce. Infatti la lettera e la ratio della disposizione prevedono l'obbligo di indicare con esattezza sia il destinatario, che non ha scaricato o rifiutato la merce, sia il mittente originario ed in questo caso la espressione "mittente", in contrapposizione al "destinatario" della merce che non la ha ricevuta o scaricata completamente, può solo significare il mittente iniziale e cioè la M. che integrava pacificamente un deposito fiscale.

Con il terzo motivo la ricorrente incidentale si duole della violazione di omessa pronuncia su una domanda (specificamente la richiesta di nomina di un consulente tecnico d'ufficio a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 2, in un caso di questione non giuridica di particolare complessità) su cui il giudice di primo grado non aveva deciso e su cui non si era pronunciato neppure il giudice di appello nonostante la reiterazione della richiesta con l'atto di appello.

Il motivo è infondato.

La giurisprudenza di questa Corte è consolidata (Cass., lav., 20 aprile 2010 n. 9379, la quale richiama "Cass. sez. 3A, 2.3.2006 ". 4660; Cass. sez. IM 5.7.2007 n. 15219; Cass. sez. 2A, 6.5.2002 n. 6479; in senso sostanzialmente conforme, Cass. sez. 3A, 7.12.2005 n. 27002") nel senso che "il giudizio sulla necessità o utilità di fare ricorso alla consulenza tecnica d'ufficio rientra nel potere discrezionale del giudice del merito" e che, nel contempo, "la motivazione, sia in ordine alla ammissione della consulenza che al diniego della stessa, può anche essere implicitamente desumibile dal complesso delle argomentazioni svolte e dalla valutazione del quadro probatorio unitariamente considerato, effettuate dal suddetto giudice" tenuto conto delle "finalità propria della consulenza tecnica d'ufficio" ("aiutare il giudice nella valutazione degli elementi acquisiti o nella soluzione di questioni che comportino specifiche conoscenze"). Inoltre, (Cass., 3, 12 febbraio 2008 n. 3374) "il suddetto mezzo di indagine non può essere disposto... qualora la parte tenda con esso...a compiere una indagine esplorativa alla ricerca di elementi, fatti o circostanze non provati", con la precisazione che "ai sopraindicati limiti è consentito derogare unicamente

quando l'accertamento di determinate situazioni di fatto possa effettuarsi soltanto con il ricorso a specifiche cognizioni tecniche, nella quale ipotesi, peraltro, la parte che denunzia la mancata ammissione della consulenza ha l'onere di precisare, sotto il profilo causale, come l'espletamento del detto mezzo avrebbe potuto influire sulla decisione impugnata (Cass. 16/05/2003, n. 7635; Cass. 14/06/2003, n. 9539)".

Nel caso in esame la ricorrente si è limitata a rappresentare di aver "sempre richiesto una CTU, tenuto conto della complessità della materia", senza però neppure riportare quale fosse stato l'accertamento richiesto e la finalità della consulenza tecnica d'ufficio, quanto meno al fine di potere controllare la sua rilevanza e cioè senza addurre alcun concreto elemento dal quale arguire che "l'espletamento del detto mezzo avrebbe potuto influire sulla decisione impugnata".

Si deve quindi concludere per la infondatezza della doglianza, anche perchè la sentenza impugnata ha ricostruito a pagina 1 le indagini svolte dai verificatori e confluite nel pvc, così dando implicitamente atto della completezza di quelle indagini.

In conseguenza, entrambi i ricorsi devono essere rigettati.

La reciproca soccombenza giustifica la compensazione delle spese del presente giudizio. Poichè al presente procedimento si applica la L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, con il quale è stato modificato il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, si deve infine dare atto della sussistenza dei presupposti di applicazione della norma e dell'obbligo di pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorrente incidentale, mentre non vi è tenuta la ricorrente principale - Agenzia delle Dogane poichè tale tributo non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (v. per tutte Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016 Rv. 638714 - 01).

P.Q.M.

LA CORTE rigetta entrambi i ricorsi. Compensa fra le parti le spese del presente giudizio. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza