Sentenza del 24/07/2020 n. 15862 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

In data 21.9.2009, (XXXXX) s.p.a. (di seguito, anche solo (XXXXX)), gestore della Raffineria di (XXXXX) in regime di deposito fiscale, presento' all'Ufficio di Fabbrica dell'Agenzia delle Dogane un'istanza di autorizzazione postuma alla rilavorazione di litri 472.681 di kerosene, destinato a combustibile per aerotrasporto e gia' inserito, in regime di sospensione dell'accisa, in un serbatoio per lo stoccaggio del prodotto finito e il successivo sversamento nelle autobotti, onde provvedere al relativo trasporto. Nell'istanza, la societa' rappresento' di essere stata costretta a provvedere, in via d'urgenza, alla rilavorazione del detto prodotto, non a norma a causa di un disguido del ciclo produttivo, nella notte tra il sabato 19 e la domenica 20 settembre 2009, reintroducendo il prodotto stesso in un serbatoio destinato a ricevere semilavorati e avviando a destinazione (aeroporti di (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX)) il prodotto cosi' finito nella mattina di (XXXXX). L'Ufficio denego' l'autorizzazione con atto n. (XXXXX), notificato il 16.10.2009, che (XXXXX) s.p.a. impugno' con ricorso del 7.1.2010. L'adita C.T.P. di Taranto l'accolse con sentenza n. 503/6/2010, che pero' la C.T.R. della Puglia, sez. dist. di Taranto, riformo' con sentenza del 21.6.2016, accogliendo l'appello dell'Ufficio e rigettando, quindi, l'originario ricorso della societa'. Osservo' il giudice d'appello che, anzitutto, non era possibile ritenere che il quantitativo di kerosene avviato dalla societa' alla rilavorazione fosse proprio quello la cui lavorazione era stata ultimata, e non altro, tanto non potendo desumersi dalla documentazione risultante dalla storicizzazione dei livelli dei serbatoi, derivante dall'utilizzo, nella Raffineria, del sistema (XXXXX); inoltre, rilevo' che l'amministrazione non era stata messa in grado di verificare l'accaduto, ai fini del rilascio della prescritta autorizzazione, essendo anzi stata messa di fronte al fatto compiuto, data la repentina partenza del prodotto dallo stabilimento, appunto avvenuta nel mattino del (XXXXX).

(XXXXX) s.p.a. ricorre ora per cassazione, sulla base di quattro motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articoli 5 e 23, (TUA), del Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, articolo 1, comma 3, e del Decreto Ministeriale n. 169 del 2009, articolo 1, comma 5, anche riguardo all'articolo 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente, anzitutto, censura l'affermazione della C.T.R. secondo cui l'istanza di autorizzazione richiesta dal Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, art.1, comma 3, era stata tardivamente presentata, perche'

successiva alla spedizione del prodotto, in quanto, avendo essa societa' implementato il sistema (XXXXX), deve trovare applicazione il Decreto Ministeriale n. 169 del 2009, articolo 1, comma 5, a mente del quale, negli stabilimenti che ne sono dotati, la reimmissione del prodotto residuato nel ciclo produttivo determina l'annullamento del carico d'imposta esattamente come nell'ipotesi disciplinata dal citato Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, articolo 1, comma 3, sicche' alcuna autorizzazione era necessaria nella specie, in forza del principio di specialita'.

Sotto altro profilo, la ricorrente evidenzia che l'Agenzia, contrariamente a quanto affermato dalla C.T.R. e proprio attingendo ai dati emergenti dal sistema (XXXXX), non soltanto avrebbe potuto ampiamente verificare ex post la liceita' della condotta di essa societa', ricostruendo analiticamente i passaggi del kerosene in discorso, ma l'ha addirittura anche fatto, non ritenendo di contestarle, all'esito, alcuna violazione di carattere sostanziale.

Ma se anche l'autorizzazione in discorso fosse stata necessaria - prosegue (XXXXX) - essa non potrebbe avere natura costitutiva, bensi' dichiarativa, perche' meramente ricognitiva di una situazione giuridica che gia' sussiste in capo al contribuente, essendo anche espressione di discrezionalita' meramente tecnica. Infine, osserva la ricorrente che la decisione impugnata si pone in contrasto anche col disposto dell'articolo 2697 c.c., giacche', essendosi essa societa' conformata al sistema (XXXXX), consentendo all'Agenzia di verificare in ogni momento il livello dei serbatoi in discorso, era onere della stessa Agenzia dimostrare l'inattendibilita' dei dati emergenti dal detto sistema, del che la C.T.R. non ha tenuto conto.

1.2 - Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 2, comma 2, lettera a), articolo 5, comma 4, articolo 23, commi 3 e 4, (TUA), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente si duole dell'affermazione della C.T.R. secondo cui il kerosene in discorso e' stato irregolarmente svincolato dal deposito fiscale, anziche' esservi stato semplicemente rilavorato, pacifico essendo che il prodotto non e' mai stato immesso in consumo prima della sua nuova ultimazione, non essendo mai stato estratto dal deposito. Evidenzia inoltre (XXXXX) che, ad opinare diversamente, come ha fatto la C.T.R., si incorrerebbe in doppia imposizione, assoggettando ad accisa, per due volte, il medesimo prodotto finito.

1.3 - Con il terzo motivo, si denuncia omesso esame di fatti decisivi, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, XXXXX) lamenta l'omesso esame di alcuni fatti decisivi, che avrebbero dovuto indurre la C.T.R. a diversamente statuire, se tenuti nella dovuta considerazione. Infatti, in relazione al fatto storico principale - ossia, l'identita' del kerosene gia' ultimato, rispetto a quello avviato per la rilavorazione - la C.T.R. non ha tenuto conto che il circuito di produzione dello stesso kerosene e' dotato di impianto a circuito chiuso, che collega i vari serbatoi nella sequenza del ciclo produttivo, sicche' l'unico modo di estrarre dal deposito fiscale il prodotto e' quello dello sversamento nelle autobotti, non essendovi soluzioni alternative. Detta circostanza, del resto, non e' stata contestata dall'Ufficio, che ha addirittura confermato (v. atto d'appello, p. 10-11) che le movimentazioni del kerosene rappresentate dalla societa' erano veritiere. Pertanto, stante anche la pacificita' del fatto in discorso, non puo' che inferirsene che il prodotto reimmesso in produzione fosse proprio quello gia' ultimato.

1.4 - Con il quarto motivo, infine, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli articoli 2697, 2277 e 2279 c.c., (rectius, articoli 2727 e 2729 c.c.), nonche' dell'articolo 115 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Le medesime doglianze di cui al motivo che precede vengono riproposte sotto la diversa angolazione della violazione di norma di diritto. In particolare, quanto all'onere della prova, la societa' richiama la valenza dei dati emergenti dal sistema (XXXXX), che avrebbe dovuto indurre la C.T.R. a considerare assolto ogni onere a suo carico. Inoltre, anche a prescindere da cio', la coincidenza del prodotto riavviato alla lavorazione con quello poi ultimato e avviato a destinazione puo' anche desumersi su base indiziaria, dal che l'Ufficio avrebbe dovuto attivarsi per superare le relative risultanze mediante prove idonee, dimostrando in che modo il kerosene potesse defluire diversamente da come rappresentato essa societa' dal circuito produttivo. Infine, la ricorrente ribadisce l'illegittimita' della decisione per non aver la C.T.R. posto a fondamento della decisione i fatti non contestati.

2.1 - Il primo motivo e' inammissibile e comunque infondato, in tutte le sue articolazioni.

Come correttamente eccepito dall'Agenzia, il primo profilo del mezzo in esame e' inammissibile perche' affetto da novita', in quanto ne' nell'atto introduttivo, ne' nell'atto d'appello, (XXXXX) ha sollevato la questione della non necessita' dell'autorizzazione di cui al Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, articolo 1, comma 3, per il principio di specialita'. Infatti, al riguardo, (XXXXX) aveva solo richiamato il meccanismo di cui al Decreto Ministeriale n. 169 del 2009, articolo 1, comma 5, in relazione alla retrocessione dei prodotti residuati alla estrazione dai serbatoi, peraltro ammettendo di non farvi ricorso.

2.2 - A cio', deve aggiungersi che i fatti per cui e' processo sono avvenuti il (XXXXX), mentre l'invocato Decreto Ministeriale n. 169 del 2009, e' stato adottato il 29.10.2009, ossia circa un mese dopo, ed e' entrato in vigore, ex articolo 6, ben 180 giorni dopo la sua pubblicazione in G.U., avvenuta il 26.11.2009.

Da cio', discendono due ordini di considerazioni.

La prima e' che, non potendo che disporre per il futuro, detto D.M., non e' applicabile alla fattispecie in nessuna sua previsione, ed in cio', la decisione impugnata (laddove fa riferimento agli oneri di comunicazione del produttore di cui all'articolo 5), deve opportunamente essere corretta, ex articolo 384 c.p.c., comma 4; correlativamente, ogni censura di (XXXXX) tesa ad invocarne l'applicazione (segnatamente, si tratta dei profili del motivo in esame articolati in ricorso ai parr. 1.1, 1.2 e 1.3, per quest'ultimo in riferimento alla pretesa violazione dell'articolo 2697 c.c.), non puo' che essere infondata.

La seconda e' legata alla circostanza, accertata anche dalla C.T.R., secondo cui (XXXXX) era stata ammessa alla sperimentazione del sistema (XXXXX), ufficialmente adottato, come detto, solo col Decreto Ministeriale n. 169 del 2009; (XXXXX) ha ottenuto la relativa autorizzazione definitiva, come precisato dall'Agenzia (v. controricorso, p. 4), solo con nota n. (XXXXX) emessa dal Direttore dell'Ufficio delle Dogane di (XXXXX) in data 27.12.2012.

Cosi' stando le cose, non potendo farsi riferimento, come gia' detto, al Decreto Ministeriale n. 169 del 2009, sarebbe stato preciso onere di (XXXXX) specificare in ricorso le condizioni

operative, nonche' i relativi effetti nei rapporti con l'Agenzia, del regime sperimentale, evidentemente adottato - nell'egida della previsione del TUA, articolo 23, comma 2, in tema di tecniche di controllo e verifica "da remoto" - in forza di un protocollo, di una intesa, di una nota o provvedimento dell'Agenzia, di cui non v'e' traccia agli atti. Non e' casuale, anzi, che nel preambolo del piu' volte citato Decreto Ministeriale n. 169 del 2009, si faccia riferimento ad un "accordo siglato tra l'Amministrazione finanziaria e le associazioni di categoria in data 13 aprile 1993 per l'inizio della sperimentazione nelle raffinerie e negli stabilimenti di produzione di oli minerali di un nuovo sistema informatizzato del processo di gestione delle operazioni di movimentazione delle materie prime e dei prodotti finiti in tempo reale, denominato (XXXXX)".

Pertanto, nell'impossibilita' - si ripete - di applicare il citato D.M., e non potendo neanche farsi riferimento, quanto al contenuto del detto accordo, al principio iura novit curia (non rivestendo esso natura di corpus normativo), (XXXXX) non ha offerto a questa Corte (ferma in ogni caso la novita' del primo profilo articolato col mezzo in esame - v. supra, par. 2.1) la disciplina del regime sperimentale del sistema (XXXXX), anche avuto riguardo alla attitudine probatoria delle rilevazioni (evidentemente, in forza della relativa regola adottata provvisoriamente), con cio' incorrendo in un ulteriore profilo di inammissibilita' delle predette censure per violazione dell'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.3 - Quanto precede, tuttavia, non tange - se non marginalmente, come si dira' tra breve - quella specifica doglianza concernente la natura vincolata dell'autorizzazione del citato Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, ex articolo 1, comma 3, descritta nella prima parte del par. 1.3 del ricorso, dal che discenderebbe, secondo la ricorrente, anche la possibilita' di una sua adozione postuma.

La doglianza e' del pari infondata. La norma suddetta, adottata nel "Regolamento recante norme per la determinazione dei limiti dei cali tecnicamente ammissibili nella lavorazione dei prodotti soggetti ad accisa, ai fini della concessione dell'abbuono", cosi' recita: "Qualora le lavorazioni di cui ai commi 1 e 2, avvengano, su autorizzazione dell'amministrazione finanziaria, promiscuamente con materie prime, con semilavorati o con altri prodotti, l'effettuazione di tali operazioni comporta l'annullamento del carico d'imposta sui prodotti sottoposti alle medesime".

Ora, puo' anche condividersi l'assunto della ricorrente secondo cui, nel rilascio di detta autorizzazione, l'Autorita' doganale possa spendere una discrezionalita' meramente tecnica, in quanto mirante a riscontrare la sussistenza "dei presupposti di fatto necessari affinche' il contribuente possa dar corso alla rilavorazione, in regime sospensivo, beneficiando dell'esenzione impositiva" (v. ricorso, p. 22).

In alcun modo, tuttavia, cio' puo' comportare le conseguenze anelate da (XXXXX). Esclusa ogni interferenza, al riguardo, delle risultanze del sistema (XXXXX) (giacche' non invocabili nel caso che occupa per quanto gia' ampiamente esposto), e' evidente che l'autorizzazione in discorso, nell'impianto normativo che la delinea, implica una valutazione degli elementi fattuali - in relazione alle perdite dei prodotti, in regime sospensivo, TUA, ex articolo 4, comma 2, - che non puo' che precedere la rilavorazione, anche ai fini delle necessarie misurazioni, da un lato in vista dell'annullamento del carico fiscale, e dall'altro della nuova imposizione sul prodotto finale della rilavorazione stessa.

La censura in esame, quindi, e' destituita di fondamento.

3.1 - Anche il secondo motivo e' infondato.

Il fatto generatore dell'accisa, per i prodotti che vi sono soggetti, e' la loro produzione o fabbricazione, TUA, ex articolo 2, comma 1, giacche' l'immissione in consumo determina non gia' l'insorgenza dell'imposta stessa, ma la sua esigibilita', TUA, ex articolo 2, comma 2. Il regime dei depositi fiscali (quale e' la Raffineria di (XXXXX)) non implica, quindi, una neutralita' piena, dal punto di vista impositivo, ma invece una sospensione, ai sensi del TUA, articolo 1, comma 2, lettera e) e g), e articolo 5. In definitiva, il fatto generatore dell'imposta si perfeziona quando il prodotto e' finito, sicche' la regressione ad una nuova fase lavorativa, come avvenuto nella specie, puo' escludere il carico fiscale solo se ne sussistono i presupposti normativi, e segnatamente quelli di cui al citato Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, articolo 1, comma 3: occorre, dunque, apposita autorizzazione dell'Ufficio, come correttamente accertato dalla C.T.R..

A nulla rileva, pertanto - e gia' sulla base della sola prospettazione di (XXXXX) - che il kerosene in discorso non sia mai uscito dal deposito fiscale prima della mattina del (XXXXX). Ed e' altresi' evidente che, in tali condizioni, discutere di doppia imposizione, quand'anche vi fosse identita' di prodotto, costituisce un fuor d'opera.

4.1 - I restanti motivi proposti da (XXXXX) devono a questo punto considerarsi inammissibili, perche' privi di decisivita', con conseguente difetto d'interesse ex articolo 100 c.p.c., in capo alla societa' ricorrente.

Infatti, la sentenza impugnata e' fondata su due autonome rationes decidendi, entrambe di per se' idonee a sorreggere la decisione di rigetto dell'appello dell' (XXXXX): la prima, si basa sulla ritenuta necessita' dell'autorizzazione preventiva dell'Ufficio, del citato Decreto Ministeriale n. 383 del 1997, articolo 1, comma 3, pacificamente richiesta dalla societa' solo posteriormente; la seconda, si fonda sulla mancanza di prova della medesimezza del prodotto rilavorato, rispetto a quello gia' ultimato (e, quindi, gia' assoggettato ad imposta, benche' inesigibile). Ora, la circostanza che l'impianto di adduzione del kerosene ai serbatoi del prodotto finito fosse "a circuito chiuso" (e quindi, che il prodotto oggetto della rilavorazione non potesse che essere identico a quello gia' ultimato), con le correlative ricadute sul piano probatorio, non e' idonea gia' astrattamente a superare la prima autonoma ratio decidendi (riguardo all'autorizzazione preventiva), statuizione da intendersi oramai definitiva a seguito del rigetto dei primi due motivi. Pertanto, il terzo e il quarto mezzo, concernendo soltanto la seconda ratio decidendi della sentenza impugnata - ossia, quella fondata sulla mancanza di prova della medesimezza del prodotto - non possono ribaltare l'esito del giudizio, quand'anche fossero fondati, stante il giudicato interno sulla questione della necessita' dell'autorizzazione.

5.1 - In definitiva, sono infondati i primi due motivi, inammissibili le restanti censure. Le spese di lite, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

In relazione alla data di proposizione del ricorso per cassazione (successiva al 30 gennaio 2013), puo' darsi atto dell'applicabilita' del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n.

115, articolo 13, comma 1-quater, (nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17).

P.Q.M.

La Corte rigetta i primi due motivi, e dichiara inammissibili i restanti. Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, che liquida in Euro 7.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del cit. articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza