Sentenza del 07/05/2020 n. 8582 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza del 25 marzo 2014, ha respinto l'appello proposto da F. s.p.a. avverso la sentenza della Commissione tributaria di Brescia che, a sua volta, aveva respinto il ricorso della contribuente volto ad ottenere l'annullamento dell'avviso notificatole dall'Agenzia delle Dogane per il pagamento di accise, pretese in conseguenza del riscontrato ammanco di litri anidri di prodotto sfuso per varie tipologie di liquori e distillati, accertato come superiore a quello forfetariamente stabilito per calo naturale.

La CTR ha escluso che l'appellante potesse usufruire dell'abbuono per calo tecnico connesso alle operazioni, giuridicamente definite semplici, di imbottigliamento dei liquori, aventi caratteri di sistematicità e rientranti nella comune pratica operativa, rilevando che il calo in questione può essere riconosciuto solo quando le operazioni siano state preventivamente e singolarmente segnalate, in modo da consentire gli opportuni controlli, e siano state poi allibrate in appositi registri, secondo quanto indicato nel telescritto n. 297/8 dell'Agenzia.

F. s.p.a. propone ricorso per la cassazione della sentenza affidato a due motivi.

Resiste l'Agenzia delle Dogane con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso, F. s.p.a. denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, comma 1, D.M. Finanze n. 55 del 13 gennaio 2000, *"con particolare riferimento alla erronea valutazione e interpretazione delle norme comportamentali esplicative ed attua tive impartite dall'Amministrazione delle Finanze, di cui alla circolare 86/D del 2.5.2000, al telescritto 297/8 del 2.6.1993 ed al telegramma prot. 846 del 12.10.95";* la ricorrente contesta che, al fine di usufruire dell'abbuono per calo tecnico previsto dalla legge in dipendenza di operazioni semplici, fosse tenuta ad una preventiva, specifica segnalazione, posto che la stessa circolare 86/D del 2.5.2000 dell' Agenzia, che a sua volta rinviava ai telescritti 297/8, e 724/8 riportati nella circolare 766/8 del 19.6.93, precisava che la richiesta di riconoscimento era insita nella procedura prevista per operazioni aventi il carattere della sistematicità e rientranti nella comune pratica operativa, per le quali è sufficiente una comunicazione con cadenza trimestrale ai sensi dell'art. 5 del D.M. n. 153/01.

Con il secondo motivo di censura, la contribuente lamenta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 6 e 10 della l. n. 212 del 2000, per avere i giudici d'appello ritenuto irrilevante che l'Ufficio avesse in precedenza ratificato il suo operato in analoghe fattispecie e non le avesse segnalato l'omissione posta a fondamento dell'avviso di pagamento.

Il primo motivo è fondato e va accolto, nei limiti che si precisano, con conseguente assorbimento del secondo.

In materia di accise, l'art. 4 del d.lgs. n. 504 del 1995 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 2).

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 detto Regolamento suddivide "i *cali delle merci per cause inerenti alla loro stessa natura, di cui all'art. 864 del regolamento CEE della Commissione n. 2454/93 del 2 luglio 1993"* in *"cali naturali",* consistenti nelle 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",* coincidenti con 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; la medesima norma precisa che i cali naturali sono cumulabili con i cali tecnici.

Mette punto osservare che l'art. 2 del D.M. n. 55 del 2000 - sopra rammentato - si limita a prevedere che, a richiesta dell'interessato, i cali naturali e tecnici sono riconosciuti entro la misura indicata nelle tabelle A e B allegate al regolamento, a condizione che non ricorrano le ipotesi - insussistenti nel caso di specie - previste dal par. 2 dell'art. 862 Reg. CE 2454/93.

A norma dell'art. 864 del Regolamento CEE 2453/93, recante *"disposizioni d'applicazione del Regolamento CEE n. 2913 del 1992 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario",* poi, 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 cui si è appena fatto cenno - 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".*

La CTR ha ritenuto, nondimeno, che, al fine di poter imputare l'ammanco a calo tecnico dipendente dall'esecuzione di "operazioni semplici", queste debbano essere previamente e singolarmente segnalate e successivamente registrate, non potendo ritenersi la richiesta di riconoscimento del calo in questione insita nella comunicazione trimestrale delle lavorazioni.

In realtà, il comma 1 dell'art. 3 del D.M. n. 55 del 2000, prevede soltanto che *"I cali naturali e tecnici sono determinati rispetto alla quantità di merce risultante al momento dell'assoggettamento al*

vincolo doganale ovvero, se sono stati eseguiti controlli o verifiche, al momento dell'ultimo controllo o verifica" e soggiunge, al comma 2, che *"I cali riconosciuti sono annotati nei documenti emessi in occasione della liberazione dal vincolo doganale, ovvero, perdurando detto vincolo, nei verbali redatti in occasione di controlli o verifiche e nei prescritti registri, scritture od inventari".*

Il successivo regolamento, approvato con D.M. n. 153 del 2001, recante disposizioni per il controllo della attività connesse alla produzione dell'alcol etilico e delle bevande alcoliche sottoposte al regime delle accise, nonché per l'effettuazione della relativa vigilanza fiscale, si limita poi a stabilire, all'art. 5 comma 3, che per tali attività *"almeno cinque giorni prima del loro inizio, il depositarlo invia apposita comunicazione di lavorazione mensile, redatta secondo istruzioni fornite dall'Agenzia, recante le indicazioni di massima in ordine alla tipologia ed agli orari di effettuazione delle lavorazioni, alle materie prime lavorate, nonché ai prodotti semilavorati o finiti che saranno ottenuti...",* che può anche avere cadenza trimestrale qualora si preveda che le predette indicazioni restino invariate.

È all'interno di questa cornice normativa che il Dipartimento delle Dogane, con la Circolare n. 86/D, prot. 157/UDC-CM del 4 aprile 2000, ha ritenuto di dare minuzioso governo ad alcuni profili del D.M. n. 55 del 2000. In detta circolare è precisato, tra l'altro, che *"il riconoscimento dell'abbuono dei cali contenuti entro le misure indicate nelle tabelle A e B effettuato su richiesta dell'interessato";* che *"tale richiesta, nella maggior parte dei casi, rappresenta un adempimento di natura esclusivamente formale. Ha, invece, anche natura sostanziale qualora si riferisca a operazioni semplici, in quanto, in tale evenienza, la concessione dei cali è subordinata a specifici adempimenti da parte, sia dell'Amministrazione, sia dell'interessato, per cui quest'ultimo potrebbe di decidere di non avvalersi di tale beneficio per eliminare i vincoli alla propria operatività";* che *"per quanto concerne i cali tecnici ...derivanti da operazioni semplici, la richiesta di riconoscimento ... è insita nella procedura prevista dal telescritto n. 297/8 del 2 giugno 1993".*

Il telescritto in parola delinea e argomenta una specifica procedura per l'ottenimento degli abbuoni di accisa in correlazione a cali tecnici da operazioni semplici; esso stabilisce, infatti, che *"per quanto riguarda i cali tecnici, poiché nei depositi fiscali i prodotti finiti "consegnati" all'esercente non sono più sottoposti alla vigilanza diretta da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine di rendere possibili eventuali interventi o riscontri è necessario che le "operazioni semplici" effettuate vengano preventivamente e singolarmente segnalate ai competenti uffici finanziari con riferimento al loro tipo, orario di effettuazione, quantità di prodotto manipolato, serbatoi o impianti interessati, che, dopo il loro compimento, vengano allibrate in appositi registri vidimati dall'amministrazione";* ciascun allibramento deve, inoltre, essere *"completato con la firma del responsabile delle operazioni medesime".* Il telescritto in discorso tende a subordinare, dunque, la concessione del calo tecnico al rispetto delle formalità di segnalazione e catalogazione descritte, puntualizzando che *"solo in tal modo potrà essere concesso, in sede di inventario, il relativo calo tecnico, entro i limiti risultanti dal cumulo con i cali legali di giacenza".*

Sennonché, le indicazioni unilateralmente provenienti dall'Agenzia non valgono a ridisegnare il quadro normativo, dal quale, per converso, emerge un aspetto saliente: l'abbuono correlato alle accise dovute in riferimento alle operazioni semplici che determinano il calo tecnico entro i limiti forfettari normativamente consentiti non postula affatto, avuto riguardo ai precetti normativi

vigenti, la necessità di una apposita segnalazione anticipata - volta per volta - delle operazioni anzidette, né di una loro formalizzazione indefettibilmente anticipata. Piuttosto, occorre avere riguardo all'ammontare complessivo dell'ammanco riscontrato, al fine di valutare la misura del calo e la spettanza dell'abbuono.

Le istruzioni contenute nelle circolari - quindi è da ritenersi, anche nei c.d. "telescritti" - non sono vincolanti trattandosi di mere interpretazioni delle norme tributarie, quand'anche contengano una direttiva agli uffici, in quanto esprimono esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente, oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice (cfr. Cass., sez. un. n. 23031 del 2007; v. anche Cass. n. 6699 del 2014).

In tal senso, le istruzioni dell'Agenzia - tanto quelle accluse nella circolare esplicativa, quanto riportate da telegrammi e telescritti evocati in giudizio - sono all'evidenza prive di compiuto valore normativo e non si palesano affatto obbliganti, né per le parti, né per il giudice chiamato ad interpretare le norme. Il che induce a ritenere che, nel caso che occupa, non sussisteva l'imprescindibile onere della previa segnalazione formale di ciascuna delle operazioni semplici in correlazione alle quali si era verificato il calo tecnico, palesandosi sufficiente che le operazioni fossero state segnalate ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.m. n. 153/2001 e che il calo tecnico fosse realmente riscontrabile entro i limiti forfetari previsti dalla tabella di riferimento allegata al D.M. n. 55 del 2000.

L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del secondo motivo, la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio della causa, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese di lite, ivi comprese quelle del presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese di lite alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 13 marzo 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza