

22102-21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Bruschetta Ernestino Luigi - Presidente -
- Giacomo Maria Nonno - Consigliere -
- Rosaria Maria Castorina - Consigliere - *Rel.*
- Saja Salvatore - Consigliere -
- Grazia Corradini - Consigliere -

R.G.N.
14331/2014
Cron. *22102*
Ud 14/04/2021

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 14331/2014 R.G. proposto da

2580
2021
(omissis)

in persona del legale rappresentante,

rappresentata e difesa dall'avv. (omissis) presso lo studio

della quale, in (omissis) è elettivamente domiciliata,

per procura speciale in calce al ricorso, *domicilio in Roma,*

(omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, alla via dei Portoghesi, n.12, è domiciliata

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n.593/10/13, depositata il 17.12.2013.

Udita la relazione svolta alla udienza camerale del 14.4.2021 dal Consigliere Rosaria Maria Castorina.

Osserva

A seguito di verifiche della GdF, l'Agenzia delle Entrate notificava alla contribuente (omissis), esercente l'attività di commercio all'ingrosso e deposito di oli minerali, un avviso con il quale contestava come, dal raffronto tra le risultanze della prescritta contabilità relativa al carico ed allo scarico di gasolio da autotrazione e le giacenze effettive, risultassero eccedenze di carburante al netto del calo naturale per un volume pari a 40.032 litri; sulla base di tre rilievi, accertava maggiori IVA IRAP IRES 2007 oltre a sanzioni.

La Commissione Tributaria Provinciale di Pescara accoglieva il ricorso della contribuente.

L'Ufficio proponeva appello e la CTR dell'Abruzzo, con sentenza n. 593/10/2013 depositata il 17.12.2013 lo accoglieva sul presupposto della legittimità dell'operato dell'ufficio attesa la macroscopica differenza tra i quantitativi di merce acquistata e quelli della merce venduta e una percentuale di sfrido dichiarata e non provata dalla contribuente ben maggiore di quella constatata.

Avverso la sentenza di appello la (omissis) propone ricorso per Cassazione affidato a tre motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione.

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 4 e 50 D.lgs n.504/ 1995, dell'art. 5 del DPR 441/1997, del DM 55/2000.

Lamenta che la CTR non aveva accertato che non poteva operare la presunzione di cessione del gasolio di cui al DM 55/2000 nel caso

in cui venisse riscontrato un calo di prodotto determinato come tollerato del 3% di cui all'imposta di fabbricazione e che l'organo di polizia aveva verificato le rimanenze con un procedimento non corretto.

2. Con il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 56 del D.lgs 546/1992 e dell'art. 112 c.p.c.

Lamenta che la CTR non si era pronunciata sulle due questioni oggetto di contestazione e cioè se, in attesa della modifica della contabilità a peso da convertirsi in contabilità a volume 15° C, il DM 55/2000 debba intendersi nel senso che la tolleranza per deficienze di gasolio resta quella prevista per le accise anche in materia di imposte dirette e IVA pari al 3% in peso e se per il gasolio da autotrazione il DM 55/2000 abbia in ogni caso stabilito un calo naturale tollerato in misura dell'1% in peso piuttosto che in volume 15°C.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta. Esse sono fondate nei limiti che si vanno a precisare.

2.1. Il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 ha dato attuazione alla delega conferita al Governo con l'articolo 3, comma 137, lett.a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 concernente la revisione della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto di cui all'art. 53 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con l'obiettivo di razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, facendo salve le esigenze di tutela dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 441 del 1997 stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 1, stabilisce inoltre che la presunzione di cui al comma 1 non opera se viene dimostrato che i beni stessi: - sono stati impiegati per la produzione;- sono stati

perduti o distrutti;- sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà. L'elencazione fatta dalla norma al riguardo è puramente esemplificativa: quello che rileva infatti è unicamente l'assenza di qualsivoglia titolo traslativo della proprietà.

La presunzione di cessione scaturisce, infatti, dal raffronto tra: l'entità dei beni acquistati, importati o prodotti (al netto dei beni utilizzati per la produzione perduti o distrutti, nonché dei beni consegnati a terzi in lavorazione, deposito o comodato, ecc.) e l'entità dei beni effettivamente giacenti nei luoghi ove il contribuente svolge le proprie operazioni, comprese le dipendenze, ecc.

L'articolo 5 del decreto citato provvedimento ha previsto, al comma 1, l'emanazione di appositi decreti ministeriali e al comma 2 ha stabilito il necessario coordinamento legislativo al fine di evitare incertezze interpretative. In particolare, il comma 1, lettera a) dell'articolo 5, con riguardo alle prove per superare le presunzioni relative ai cali e agli sfridi, ha demandato al Ministro delle Finanze l'emanazione di un apposito decreto che stabilisca, per specifici beni, la misura percentuale dei cali naturali e degli sfridi usuali.

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

Secondo l'art. 37 del t.u. doganale, approvato col D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, si considera non avverato il presupposto

dell'obbligazione tributaria con riguardo ai cali naturali ed ai cali tecnici delle merci soggette a vincoli doganali: "i cali ammissibili sono determinati con norme regolamentari emanate dal Ministro delle finanze con proprio decreto".

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

2.3. Il D.M. 55/2000 ha introdotto il regolamento recante norme in materia di cali naturali e tecnici delle merci soggette a vincolo doganale e accise; all'art. 1 esso 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 - le perdite di peso o di volume delle merci che si verificano nel tempo per effetto di fenomeni chimici fisici o biologici, comprese le perdite connesse all'introduzione o all'estrazione di merci

- e cali tecnici - le perdite di peso o di volume dipendenti da manipolazioni a cui le merci siano state sottoposte durante la permanenza in depositi o in altri luoghi, ovvero in dipendenza del loro trasporto -, e precisa che i cali naturali sono cumulabili con i cali tecnici. Sono riconosciuti in via forfetaria, ai sensi del successivo art. 2 del D.M., "i cali naturali e tecnici contenuti entro le misure indicate nelle tabelle A e B allegate" al regolamento stesso.

I prodotti oggetto della verifica rientrano nella medesima "categoria fiscale" (tab. A - Codice 27.10) individuata dall'articolo 21 comma 2 lett. d) del DM 55/2000 - oli da gas o gasolio aventi percentuale di calo naturale consentito (1% in volume a 15°C) da calcolarsi nell'arco del periodo di giacenza.

Il calo naturale consentito per il gasolio è, pertanto, quello dell'1% della capacità in litri alla temperatura di 15 ° C.

2.4. La circolare n. 86/2000 (che illustra le innovazioni apportate dal citato DM 55/2000) prevede espressamente: *Ciò premesso, si osserva che fra le innovazioni più rilevanti, relativamente agli oli minerali sottoposti a tassazione a volume, vi è quella della commisurazione del calo al volume a 15 °C anziché al peso.*

Tale innovazione, per fini di semplicità e razionalità di applicazione e di snellimento dei controlli, postulerebbe che le contabilità relative ai suddetti prodotti fossero tenute con riferimento al volume a 15 °C, dovendosi effettuare, in sede di verifica, la differenza fra le giacenze contabili e le giacenze effettive e confrontare tale differenza con l'ammontare dei cali ammissibili, esprimendo tutte le suddette quantità in volume a 15 °C. Nelle more dell'emanazione di una norma regolamentare che modifichi, nel senso sopraindicato, le disposizioni relative alla tenuta delle contabilità, nei casi in cui sia stato previsto il riferimento al peso, si esamina, qui di seguito, la situazione relativa alle varie tipologie di impianti e depositi petroliferi:.....C) nulla è innovato per quanto concerne la procedura

per la determinazione dei cali ammissibili presso i distributori stradali di carburante e presso i depositi commerciali di gasolio, che resta quella prevista dall'art. 50, comma 2, del testo unico delle accise. In particolare, per il gasolio detenuto presso depositi commerciali, facendo la norma riferimento al quantitativo assunto in carico nel periodo preso a base della verifica ed essendo le contabilità, attualmente, tenute a peso, anche il calo è riferito a tale parametro.

2.5. L'art. 50, comma 2, del testo unico delle accise prevede che: *la tenuta della contabilità e dei registri si considera irregolare quando viene accertata una differenza tra le giacenze reali e le risultanze contabili superiore ai cali e alle perdite di cui all'art. 4. Per gli impianti di distribuzione stradale di carburanti si considera irregolare la tenuta del registro di carico e scarico quando la predetta differenza supera un dodicesimo del calo annuo consentito per i singoli carburanti, riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica; per i depositi commerciali di gasolio si considera irregolare la tenuta del registro di carico e scarico quando la differenza supera il 3 per mille delle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo preso a base della verifica.*

2.6. Il disposto normativo richiamato, così come confermato dalla circolare ministeriale citata, prevede una disciplina specifica per i distributori di carburante e per i depositi commerciali di gasolio, per i quali la misura dei cali ammissibili è, appunto, quella prevista nel comma 2, dell'articolo 50 del TUA e non quella del DM 55/00.

Tale interpretazione è ribadita altresì da quanto riportato in una risposta ad interpello, formulata dall'Agenzia delle Dogane (nota prot. 1016/2007), laddove, con riferimento ai distributori di carburanti, alla luce di quanto statuito con la circolare n. 86/2000, viene chiarito che "detto articolo (cioè l'articolo 50, comma 2, del testo unico accise), oltre a definire l'irregolare tenuta della contabilità e dei registri anche per gli impianti stradali di distribuzione carburante, individua le

modalità di calcolo delle deficienze, riconoscendo i cali di cui all'art. 50, comma 2, del TUA ammessi entro 1/12 del calo annuo riferito all'erogato nel periodo".

La citata nota chiarisce, dunque, che è esclusivamente l'articolo 50, comma 2, del testo unico accise, la norma che individua le modalità di calcolo delle deficienze ammissibili, riconoscendo i cali entro il limite dell'1/12 del calo annuo e che il DM 55/2000 fornisce unicamente il parametro per detto calcolo.

Parimenti per i depositi commerciali di gasolio, la misura del calo ammissibile è quella stabilita dall'articolo 50, comma 2, ossia il 3 per mille delle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo preso a base della verifica.

Nell'attestare l'inalterata vigenza della particolare procedura di riscontro delle giacenze prevista per i depositi commerciali di gasolio dall'art.50, comma 2, del D.Lgs.n.504/95, la circolare n.86 del 2.5.2000 evidenzia l'esplicito richiamo della stessa fonte primaria alle quantità assunte in carico e, stante la tenuta della contabilità dei predetti depositi a peso, uniforma anche la rilevazione del calo al medesimo parametro.

Nello stesso senso si sono espresse la circolare 6/D del 18.6.2015 e la Direttiva RU 53616 dell'Agenzia delle Dogane.

Nel PVC è presente un prospetto di calcolo per la determinazione del volume del prodotto a 15° C trasformando così il peso in volume ai fini dell'applicazione del DM 55/2000.

La CTR avrebbe dovuto dichiarare che la norma da applicare per il calcolo delle deficienze ammissibili è l'articolo 50, comma 2 del testo unico accise e su tale base verificare la presunzione di cessione.

Deve essere, pertanto, affermato il seguente principio di diritto:

In attesa della modifica della contabilità a peso da convertire in contabilità a volume 15° C, per i distributori di carburante e i depositi commerciali di gasoli, la norma da

applicare per il calcolo delle deficienze ammissibili è l'art. 50 comma 2 del testo unico accise. Essendo la contabilità attualmente tenuta a peso, anche il calo è riferito a tale parametro.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito con accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

In considerazione della novità della questione trattata le spese dell'intero giudizio devono essere compensate.

P.Q.M.

Accoglie i motivi uno e tre di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della contribuente.

Spese compensate.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 14.4.2021

Il Presidente

Ernestino Bruschetta

