

Art. 4, D.Lgs. 26.10.1995, n. 504  
Art. 1, D.M. 13.1.2000, n. 55  
Cass., Ordinanza 28.9.2016, n. 19150

# Accise

Giuseppe Durante

## Cumulabilità dei cali naturali con quelli tecnici

### Cassazione, Ordinanza 19150/2016: caso di specie

L'Ordinanza 28.9.2016, n. 19150 della Cassazione, ad avviso di chi scrive, è degna di nota per un duplice motivo:

- › in primo luogo, come già segnalato in premessa, per avere ritenuto gli Ermellini **ammissibile la cumulabilità dei cali naturali con i cali tecnici** così come prevista dalla **normativa di riferimento** più volte citata dalla società ricorrente nei giudizi di merito, facendo salvo l'**onere della prova** in capo al soggetto **richiedente** il beneficio in questione;
- › in secondo luogo, proprio con riferimento all'**onere probatorio**, la possibilità per l'appellante di **depositare nuovi documenti** eventualmente **omessi** nel giudizio di **primo grado**, idonei a supportare la fondatezza della domanda posta in sede di gravame. Nel caso in esame i Giudici della Cassazione, contrariamente a quanto disposto dal Giudice di appello, hanno messo in discussione la totale pretermissione della produzione documentale della società appellante in sede di gravame, a cui era strettamente subordinato il riconoscimento del beneficio.

In sede di gravame, il giudice di appello aveva **negato la cumulabilità** tra **calo tecnico** e **calo naturale** delle merci, ritenendo che l'appellante non avesse **mai indicato** in dettaglio e con il supporto di **prove documentali** le reali condizioni necessarie per l'effettivo riconoscimento del beneficio. Di qui il rigetto dell'appello.

In materia di **accise**, spetta la concessione dell'**abbuono** in caso di perdite in regime di sospensivo avvenute durante il processo di fabbricazione o di lavorazione. In tal caso, la riduzione dell'imposta è concessa nei limiti dei **cali tecnicamente ammissibili** così come determinati dal Ministero delle Finanze. Ciò è quanto hanno disposto i Giudici di Legittimità con l'**Ordinanza n. 19150** depositata il **28.9.2016**.

In particolare, nella pronuncia in esame gli Ermellini hanno precisato che in materia di accise, l'art. 4, D.Lgs. 26.10.1995, n. 504, dispone che per la perdita dei prodotti in regime sospensivo avvenuta durante il processo di fabbricazione o di lavorazione, l'abbuono dell'imposta è concesso nei limiti dei cali tecnicamente ammissibili determinati così come dal Ministero delle Finanze. In altre parole, la Suprema Corte ha ritenuto **fondata la violazione** dell'art. 1, co. 4, D.M. 13.1.2000, n. 55, per avere **escluso** il Giudice di appello la **cumulabilità** tra i **cali naturali** e i **cali tecnici** della **merce (gpl)**, **espressamente ammessa** dalla normativa richiamata.

Pertanto, la Cassazione ha disposto nel caso di specie la cassazione con rinvio della Sentenza n. 2493/06/2014 depositata dalla Ctr di Bari in sede di gravame in data 2.12.2014.

Dello stesso parere non si sono dimostrati però gli Ermellini i quali, diversamente dai giudici tributari di secondo grado, nella citata Ordinanza hanno **legittimato la cumulabilità del calo tecnico** con quello **naturale** così come prevede la normativa di riferimento, avendo l'appellante **provato ampiamente**, sia pure in **sede di appello**, con **documentazione idonea** le **condizioni** che **legittimano la cumulabilità** tra cali tecnici e cali naturali, così come espressamente disposto dall'art. 1, co. 4, D.M. 13.1.2000, n. 55.

Venendo alla vicenda processuale in commento, la questione impositiva configurabile nel caso di specie, rinviene da una presunta debenza tributaria richiesta dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Barletta - Andria - Trani a seguito della emissione di un avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate in data 7.6.2010 mediante il quale l'Ufficio precedente, ritenendo che la Società avesse **oc-**

**cultato ricavi riferiti al periodo d'imposta 2006 e 2007**, aveva richiesto per differenza il versamento **Ires - Iva - Irap**.

Avverso il suddetto atto impositivo, con rituale ricorso introduttivo la S.r.l. destinataria dell'avviso di accertamento sopra richiamato si era opposta nei termini di legge. In particolare, la Società aveva contestato l'**illegittimità** dell'avviso di accertamento, poiché emesso in **deroga** espressa a quanto previsto dall'art. 42, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF @ 6342].

Relativamente alla questione di merito, la società aveva evidenziato la **necessaria cumulabilità dei cali naturali** con i **cali tecnici** ex art.1, co. 4, D.M. 55/2000, ritenendo assolutamente censurabile la richiesta impositiva (**Ires, Iva, Irap**) avanzata dall'Ufficio procedente, rinveniente, tale pretesa erariale, da un Pvc preliminare redatto dalla Guardia di Finanza in sede di verifica.

In particolare, i Militari della G.d.F., in **deroga espressa** alla normativa di riferimento come sopra richiamata, secondo quanto evidenziato dalla S.r.l. ricorrente, avevano considerato nei loro calcoli solo il **calo tecnico dei gas e non anche quello naturale** espressamente previsto *ex lege* dalla normativa sopra richiamata. L'omissione del **calo naturale di gpl** aveva inevitabilmente **alterato** i dati analizzati in sede di verifica dalla G.d.F. riferiti alle scritture contabili nonché alle rimanenze di gas nei serbatoi presenti presso la sede della Società.

Facendo seguito all'udienza di trattazione del 31.10.2011 la **Commissione tributaria provinciale** aveva rigettato il ricorso introduttivo, pur avendo la stessa dimostrato con una serie di calcoli che l'**evidente omissione** dell'Ufficio riconducibile alla **mancata considerazione dei cali naturali** (insieme ai cali tecnici) aveva inevitabilmente generato il **surplus di ricavi** portati dall'Ufficio a **tassazione** e contestati in sede di accertamento.

In particolare, il Collegio tributario di prime cure aveva disposto in sede di giudicato che *«la Srl non ha provveduto alle annotazioni richieste dalla normativa vigente in materia, conseguentemente i verificatori hanno provveduto a determinare le giacenze contabili e le giacenze effettive sulla scorta delle **risultanze** emergenti dai **registri di carico e scarico**, in ossequio alle disposizioni di legge. La ricorrente **non ha fornito elementi sulla reale portata dell'attività di imbottigliamento per cui non è possibile accertare i cali tecnici a cui il GPL può essere sottoposto, ragion per cui si è fatto ricorso al***

***calo legale nella misura del 3%. In ogni caso, pur ammettendo la presenza del calo tecnico, le risultanze del controllo tra le giacenze contabili e quelle effettive conducono ad un'evidente deficienza che lascia presumere cessione effettuate in evasione d'imposta»***.

Successivamente, nei termini di legge la S.r.l. soccombente aveva presentato appello davanti alla **Commissione tributaria regionale** per ivi segnalare i motivi di censura della sentenza di prime cure.

In particolare, la società appellante aveva eccepito la violazione e falsa applicazione del citato art. 1, co. 4, D.M. 55/2000, non avendo il giudice di primo grado ottemperato al dettato normativo appena richiamato, pur in presenza delle **condizioni espressamente contemplate** dalla normativa di riferimento.

Era stata contestualmente richiesta la **sospensione** della sentenza di primo grado ex art. 283 c.p.c.

Nelle **more** del termine per la fissazione dell'**udienza di trattazione**, la S.r.l. appellante, con Nota di deposito Documenti dell'8.5.2014, aveva integrato nel fascicolo di parte i **Das (Documenti di Accompagnamento Semplificato)** emessi dalla società nell'intervallo di tempo 2.1-12.1.2007, ossia i **documenti di trasporto** emessi dalla S.r.l. nel periodo cui si riferiva l'avviso di accertamento 2007. In altre parole, dalla documentazione (**Das**) depositata e sottoposta al vaglio della Ctr, la S.r.l. aveva dato **prova dell'avvenuto imbottigliamento** del gpl giacente negli appositi serbatoi e finalizzato alla vendita.

L'Amministrazione finanziaria si era costituita in giudizio e aveva ribadito in atti quanto già eccepito nel giudizio di primo grado, ritenendo pertanto legittima la pretesa erariale in questione.

In data 3.6.2014, facendo seguito all'udienza di discussione tra le parti, la Ctr adita **aveva rigettato l'atto di appello, confermando** la sentenza di primo grado e ritenendo pertanto **infondate** tutte le doglianze palesate dall'appellante, **nonostante** la **documentazione** depositata in sede di gravame (**Das**).

Facendo seguito al deposito della sentenza di appello, nei termini di legge la S.r.l. aveva presentato ricorso per Cassazione al fine di sottoporre la questione impositiva in oggetto al Vaglio dei Giudici di Legittimità, ritenendo evidentemente violato nel caso di specie il dettato normativo di riferimento.

#### **Normativa di riferimento: D.M. 55/2000**

La contabilizzazione dei cali in esame è stata effettuata dalla Società ricorrente in osservanza a quanto

disposto dalla C.M. Dipartimento delle Dogane 16.11.1995, n. 299, Titolo I, Cap. I, **annotando** alla fine di ogni giornata lavorativa le **eventuali differenze** tra la giacenza contabile da registro e quella effettiva riconducibile al gpl presente all'interno dei serbatoi di stoccaggio che si trovavano nei magazzini aziendali. Tale differenza è riconducibile a quello che per definizione viene chiamato «**calo tecnico**», più volte richiamato in sede di premessa, configurabile in funzione dei quantitativi di **gpl imbottigliato**.

In particolare, ai sensi ai sensi dell'art. 1, co. 3, D.M. 55/2000, viene definito «**calo tecnico**» *«quello rinveniente dalla perdita di peso o di volume dipendenti da manipolazione a cui le merci vengono sottoposta e durante la permanenza in depositi o in altri luoghi; ovvero, in dipendenza del loro trasporto»*.

Sono, invece, **cali naturali** ex art. 1, co. 2 del citato D.M. 55/2000 *«quelli rinvenienti dalla perdita di peso o di volume di merci che si verificano nel tempo per effetto di fenomeni chimici, fisici o biologici. Nei cali naturali sono comprese anche le perdite connesse all'introduzione o all'estrazione delle merci»*.

Nel caso in esame la parte ricorrente ha eccepito l'errore metodologico e di valutazione in cui sono incorsi i Militari della G.d.F. in sede di verifica, i quali inspiegabilmente hanno tenuto in considerazione **solo il calo naturale** di giacenza del gpl e non anche il calo tecnico rinveniente per definizione da ogni attività di stoccaggio e/o manipolazione nonché **imbottigliamento** del gpl stesso.

In particolare, la Tabella A del D.M. 55/2000 relativamente ai cali naturali prevede espressamente un **calo fisiologico** pari alla misura fissa del **3% in peso** commisurato all'anno di giacenza.

La successiva Tabella B riferita ai **cali tecnici** prevede un calo pari al **2%** in peso per **imbottigliamento** per operazioni semplici di imbottigliamento del gpl.

Lo stesso D.M. 55/2000 dispone espressamente all'art. 1, co. 4, la **cumulabilità** dei cali naturali con i cali tecnici, allorquando si verificano **entrambe le condizioni** previste dalla legge.

A detta della Società ricorrente, le conclusioni a cui sarebbero arrivati i militari della G.d.F. in sede di verifica e successivamente la stessa Amministrazione finanziaria sono da considerare inattendibili, avendo l'Ufficio applicato al caso di specie **unicamente il calo naturale**, definito anche calo legale del **3%**, **omettendo** l'applicazione del **calo tecnico** (pari al **2%**), pur ricorrendone le condizioni di cui

la parte appellante aveva dato prova esibendo in sede di garvame idonea documentazione, ossia i Das, attraverso cui la S.r.l. aveva attestato l'avvenuto **imbottigliamento** del gpl nell'intervallo di tempo considerato (1.1.2007-11.1.2007), che avrebbe giustificato l'applicazione **anche del calo tecnico (2%)** unitamente al calo naturale (3%).

#### **Ordinanza 19150/2016: orientamento della Cassazione**

La pronuncia in commento rileva a parere di chi scrive poiché nella casistica in esame i Giudici di Legittimità hanno ritenuto **fondate** entrambe le **doglianze** eccepite dalla S.r.l. ricorrente.

In particolare, l'eccepita violazione dell'art. 1, co. 4, D.M. 55/2000, ossia, la configurabilità di un **error in iudicando** ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c per avere la Ctr **escluso la cumulabilità** tra **cali naturali e cali tecnici** del gpl, **espressamente ammesa** dalla **normativa** di riferimento (art. 1, co. 4, D.M. 55/2000) e **configurabile** nel caso *de quo*, avendo **validamente provato per tabulas** il ricorrente, sia pure in sede di **gravame**, la **sussistenza** delle **condizioni** che legittimano anche l'applicazione del calo tecnico (2%), attraverso i **Das** attestanti l'**imbottigliamento** del gpl.

Al primo motivo, si aggiunge l'eccepita violazione delle norme di legge di cui agli art. 115 e 116 c.p.c. sul vizio di motivazione della sentenza di appello, per avere la Ctr **omesso l'esame di documenti decisivi** ai fini della controversia: **errores in iudicando**, ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3) e n. 5), c.p.c.

In particolare, il **disconoscimento del calo tecnico** da parte del giudice di appello non si è fondato nel caso di specie su un errore in diritto bensì sulla **totale pretermissione delle produzioni documentali** del contribuente e finalizzate a dimostrare il fatto controverso e decisivo, ossia, l'imbottigliamento del gpl nell'intervallo di tempo considerato.

In altre parole, il giudice di appello ha **negato la cumulabilità** tra calo naturale e calo tecnico del gpl non già in astratto bensì **in concreto**, ritenendo che la S.r.l. **non avesse mai indicato** in atti le particolari **condizioni** necessarie per poter beneficiare delle relative tolleranze riferite al cumulo dei cali naturali e tecnici.

Quando si parla di fatto controverso e decisivo riferito alla parte motivata della sentenza, si deve intendere non una questione o un punto della sentenza, ma un **fatto vero e proprio**, quindi *«un fatto prin-*

*principale ex art. 2697 c.c. cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo od anche un fatto secondario cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale purché controverso e decisivo» (Cass. 20931/2013, 16655/2011 e 2805/2011).*

Tanto rilevato, i Giudici della Corte di Cassazione, rapportandosi al caso in esame, hanno precisato che «il **mancato esame di un documento** può essere denunciato per cassazione solo nel caso in cui determini l'**omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istrutto-**

**rie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento».**

Nel caso di specie, a parere degli Ermellini, la S.r.l. ricorrente ha **puntualmente indicato** le ragioni per le quali il **documento trascurato** avrebbe senza dubbio dato luogo a una **decisione diversa** (Cass., Sez. V, 25756/2014; Cass., Sez IV, 4980/2014; Cass., Sez I, 5377/2011).

Tanto rilevato, alla luce delle motivazioni di cui sopra i Giudici di Legittimità **accolgono** il ricorso della S.r.l. ricorrente, **sottoponendo nuovamente** la questione impositiva al vaglio del Giudice di appello. ●