

La Cassazione interviene sulla prova della traslazione "occulta" dell'accisa

Giovanni Panzera da Empoli

1. Con [sentenza 6 febbraio 2020, n. 2810](#), la Corte di Cassazione ha affermato, *inter alia*, che la prova dell'avvenuta traslazione dell'accisa (evento ostativo alla domanda di rimborso della stessa ex art. 19, comma 1, d.l. n. 688/1982) può essere fornita dall'Erario (anche) mediante la produzione in giudizio del bilancio di esercizio del soggetto passivo, in quanto da tale documento può evincersi che esso ne ha tenuto conto nella determinazione del prezzo di vendita del prodotto assoggettato all'imposta.

Il principio di diritto affermato dalla Corte è di interesse in quanto estensibile ad altre fattispecie nelle quali il legislatore dà rilievo alla dimostrazione dell'avvenuta traslazione dell'accisa.

2. La decisione della Cassazione giunge all'esito di una lunga controversia scaturita dall'impugnazione, da parte di una società fornitrice di metano, del silenzio-rifiuto opposto all'istanza di rimborso dell'accisa indebitamente versata per effetto dell'errata applicazione dell'aliquota prevista per gli usi civili in luogo di quella (minore) propria degli usi industriali.

Il diritto al rimborso della predetta imposta venne negato dal giudice del merito (CTR Sicilia), che ritenne non assolto l'onere di provare la mancata traslazione dell'imposta a carico del cessionario. Tale decisione venne cassata dalla Suprema Corte (sent. 1° ottobre 2015, n. 19619), la quale affermò che il contribuente non è tenuto a fornire la prova negativa del mancato addebito "a valle" dell'imposta. Poiché, infatti, "*l'avvenuta traslazione*" costituisce "*un fatto impeditivo*" del diritto al rimborso dell'imposta versata in eccesso, è "*onere [...] dell'amministrazione finanziaria*" fornire la prova positiva di tale fatto impeditivo, in linea con i principi di cui all'art. 2697, secondo comma, c.c..

In sede di rinvio, l'Agenzia delle Dogane, al fine di assolvere al predetto onere probatorio, produsse i bilanci di esercizio della contribuente, dai quali risultava che le somme pagate a titolo di accisa e chieste a rimborso erano indicate alla voce "*B) Costi della produzione: 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci*" del conto economico, così dimostrandosi "*che il costo in discorso è stato necessariamente traslato sul prezzo finale del metano pagato dall'utente inciso*".

Tale impostazione venne respinta dalla CTR, la quale negò idoneità probatoria al bilancio di esercizio del contribuente.

Con la sentenza in commento, la Cassazione, per quanto qui interessa, ha cassato con rinvio la (seconda) decisione di merito. In particolare, la Suprema Corte, premesso che

“l’inserimento dei costi per accise nel conto economico del bilancio di esercizio è di per sé corretto rappresentando essi un “costo della produzione””

ha affermato che

“l’inserimento nella voce “B)6” (o in altra ad essa sostanzialmente riconducibile) è connotato da intrinseca specificità”

nel contesto della presente fattispecie. Ed infatti,

“secondo i principi propri di una libera economia di mercato [...] l’inserimento delle accise in discorso nell’ambito dei costi di produzione per acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci, non può che avere un solo significato: di esse l’odierna controricorrente ha certamente tenuto conto nella determinazione del prezzo finale del metano pagato dagli utenti, avendo trattato ai fini contabili il prezzo di acquisto del metano stesso, al lordo delle relative imposte”.

A diversa conclusione potrebbe giungersi, a giudizio della Corte, qualora le medesime imposte fossero state iscritte *“nella voce “B)14”, afferente a “oneri diversi di gestione”, per “imposte indirette e tasse”*”, la quale assumerebbe, invero, in tale contesto, *“una valenza indubbiamente neutra”*. Viceversa, ribadisce la Cassazione, dei costi di cui alla voce B6 *“l’imprenditore tiene ordinariamente conto nella determinazione del prezzo dei servizi resi”*.

3. Il ragionamento inferenziale della Suprema Corte valorizza la massima di esperienza secondo cui l’impresa industriale in continuità aziendale addebita ai propri clienti, sotto forma di prezzo, (quantomeno) i costi diretti della produzione rappresentati da quelli *“per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci”*, ivi inclusi quelli relativi ai tributi direttamente incidenti sulla produzione. Trattasi di una massima di esperienza che ha già trovato ingresso nel contesto dell’imposizione indiretta. Il riferimento è, in particolare, a quanto affermato in

più occasioni dalla Corte Costituzionale, chiamata a decidere in merito alla legittimità del citato art. 19 del d.l. n. 688/1982, a norma del quale:

“Chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all’importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali [...] ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l’onere relativo non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale”.

Il Giudice delle Leggi ha, infatti, affermato, da un lato, che la *“presunzione ispiratrice”* della richiamata disposizione normativa va individuata nel fatto che

“l’operatore economico percosso da taluni tipi di imposta, normalmente, le riversa sui soggetti che da lui hanno acquistato beni e servizi”

e, dall’altro, che tale presunzione non è

“secondo le regole di comune esperienza ... irragionevole”, in quanto “il fenomeno della traslazione costituisce un’evenienza normale nella prassi dell’economia di mercato”,

soprattutto in relazione ai tributi considerati dalla norma in esame (i.e. i diritti doganali all’importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo), i quali *“si caratterizzano per una particolare attitudine ad essere trasferiti su altri soggetti”* (cfr. Corte Cost., ord. n. 651/1988). Il riportato postulato economico è stato poi riaffermato nella successiva sentenza n. 332/2002, con la quale la Corte ha, come noto, dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 19 cit., nella parte in cui *“prevede che sia l’attore in ripetizione a dover provare che il peso economico dell’imposta non è stato trasferito ad altri”*. In tale sentenza, in particolare, la Corte ha affermato che, se la *“ricorrenza, nella normalità delle ipotesi, del fenomeno della traslazione non potrebbe giustificare la suddetta inversione”* dell’onere probatorio, essa, di contro, potrà valere *“come argomento di prova utilizzabile, in giudizio, dall’accipiens”* (i.e. l’Erario).

In tale prospettiva, tornando al principio affermato dalla sentenza in commento, la

presunzione per cui dall'iscrizione delle accise tra i costi per merci si può desumere l'avvenuta traslazione del tributo "invera", a livello di fattispecie concreta, il postulato astratto valorizzato dalla Corte Costituzionale, secondo cui i costi sostenuti "a monte" dagli operatori economici vengono di norma scaricati "a valle" sulle controparti contrattuali.

D'altronde, la stessa Corte di Cassazione ha già avuto modo di osservare che:

"lo assumere che la traslazione del tributo sia fenomeno diffuso non esime dall'onere della prova dell'effettiva traslazione nella fattispecie controversa, posto che la diffusione del fenomeno non può assurgere di per sé sola a dignità di prova presuntiva [...] la probabilità che il comportamento tenuto dall'importatore nello specifico caso considerato sia stato quello di trasferire per intero il tributo nel prezzo di rivendita (venendo a corrispondere al comportamento che si assume praticato dalla gran parte degli operatori), non è suscettibile di essere desunta in via presuntiva dalla mera postulazione di un atteggiamento tendenziale e di una prassi diffusa quando manchi l'imprescindibile specificazione di fatti individualizzanti rispetto ad una determinata fattispecie" (cfr. Cass. sent. 24 giugno 1996, n. 5821).

In quest'ottica, dunque, il ragionamento inferenziale svolto dalla Corte nella sentenza in commento pare assumere maggiore pregnanza, posto che l'iscrizione tra i costi di merci delle accise può essere considerato un "fatto noto" "individualizzante" che consente il riscontro, nella fattispecie concreta, della "prassi diffusa" consistente nella traslazione a terzi dell'onere fiscale.

4. Da ultimo, merita osservare che il principio di diritto affermato dalla Suprema Corte con la sentenza in esame è suscettibile di trovare applicazione in fattispecie nelle quali la traslazione del tributo è assunta a fondamento di una determinata disciplina positiva. Il riferimento corre, in particolare, alla fattispecie di cui all'art. 16, comma 3, del T.U.A, il quale, come noto, riconosce il privilegio generale sui beni mobili del debitore di cui all'art. 2752 c.c. per

"i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa [...] limitatamente ad un importo corrispondente all'ammontare dell'accisa, qualora questa risulti separatamente evidenziata nella fattura relativa alla cessione".

Ed infatti, in relazione a tale fattispecie sono sorti dubbi circa la possibilità di riconoscere il suddetto privilegio anche nelle ipotesi in cui il soggetto passivo dell'imposta (*i.e.* il contribuente di diritto) abbia traslato l'imposta sull'utente finale (*i.e.* il contribuente di fatto) in modo "occulto", ossia senza indicare l'importo addebitato a titolo di accisa "*nella fattura relativa alla cessione*"; ciò in quanto difetterebbe, in tale ipotesi, la prova dell'avvenuta traslazione del tributo.

In tale contesto, il principio affermato dalla Corte potrebbe essere invocato dai soggetti passivi del tributo che non hanno esercitato in modo "palese" la rivalsa: la dimostrazione dell'avvenuta iscrizione nel conto economico dell'importo assolto a titolo di accisa potrebbe, infatti, costituire – se del caso, in uno con il ricorrere di ulteriori "*fatti individualizzanti*" – un elemento idoneo a provare l'avvenuta traslazione dell'imposta e, dunque, il diritto al riconoscimento del suddetto privilegio.