

**Diritto al rimborso dell'accisa assolta sul gas naturale: è a carico
dell'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare l'avvenuta traslazione
dell'imposta su terzi quale fatto impeditivo**

Valeria Vasta

Attraverso la **sentenza n. 17938/2025, pubblicata il 2 luglio 2025, la Suprema Corte di Cassazione** è tornata a ribadire un principio che, ormai, sembra essere chiaro nell'ambito dei rimborsi dell'accisa assolta sul gas naturale, stabilendo, al riguardo, che **l'onere della prova circa la supposta avvenuta traslazione dell'imposta su soggetti terzi**, quale fatto impeditivo del diritto alla sua restituzione nei confronti del soggetto istante, **e il conseguente indebito arricchimento dell'operatore incomba inevitabilmente sull'Amministrazione Finanziaria**, la quale, a tal fine, può ricorrere anche a delle **presunzioni**, purché queste siano **gravi, precise e concordanti**.

Da tale precisazione deriva, pertanto, che, per poter ritenere adeguatamente integrata tale prova, **non è sufficiente per l'Agenzia delle Dogane rilevare che l'accisa chiesta a rimborso sia semplicemente apposta in una generica voce del bilancio d'esercizio dell'imprenditore tenuto al suo pagamento come quella relativa agli "oneri diversi di gestione", ma occorre, piuttosto, verificare ed accertare che la stessa sia inserita nella specifica voce dei "costi di produzione per acquisto di materie prime, sussidiarie di consumo e merci"**. Mentre, infatti, la prima circostanza costituisce un mero indizio, la seconda è, invece, l'unica idonea a dimostrare che dell'imposta considerata si sia effettivamente tenuto conto nella determinazione del prezzo finale di vendita del prodotto, secondo i principi di una libera economia di mercato.

Come appena sopra anticipato, la decisione qui in commento si inserisce ed interviene nell'ambito di un più ampio filone di controversie – tutte accomunate dalla medesima questione giuridica – recentemente pervenute sino al grado di legittimità e, quindi, sottoposte al vaglio della Suprema Corte, che, ferma sulle proprie posizioni, sta definendo in via "accelerata" tali giudizi con pronunce di analogo tenore, idonee a delineare un orientamento giurisprudenziale ben definito ed in via di pacifico consolidamento.

A tale proposito, e anche per meglio comprendere i contenuti della sentenza esaminata, appare opportuno accennare brevemente alla fattispecie controversa trattata, come si è detto comune ai vari procedimenti recentemente trattenuti in decisione presso la SC, aventi lo stesso oggetto.

La vicenda trae origine dalla **richiesta di rimborso dell'accisa sul gas naturale immesso in consumo e destinato alla produzione di energia elettrica per gli anni di imposta 2006 e 2007** da parte di un noto operatore economico del settore energetico in qualità di cliente grossista presso la propria centrale termoelettrica, la quale, nel merito, trovava il proprio fondamento giuridico sul presupposto che l'assoggettamento a tassazione di tale prodotto – antecedentemente all'introduzione del d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26 – si ponesse in contrasto con il disposto dell'art. 14, n. 1, lett. a) della direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE, laddove dispone un regime di esenzione dall'accisa per i prodotti energetici destinati alla produzione di energia elettrica.

L'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli specificatamente interpellato non forniva alcuna risposta alla richiesta avanzata, opponendo, di fatto, il proprio rifiuto alla richiesta di rimborso, con la conseguenza che la Società istante impugnava dinnanzi alla competente CGTI° il silenzio formatosi ex art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992.

Come emerso nei gradi del giudizio di merito, **tra le varie cause ostative alla restituzione** degli importi versati a titolo di accisa assolta nei confronti dell'operatore istante **l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli includeva anche la circostanza che nella fattispecie de qua non risultasse esclusa**, con assoluta certezza, **una "supposta" traslazione nei confronti di altri soggetti dell'accisa agevolata assolta sul gas naturale chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 29, comma 2 della legge 29 dicembre 1990, n. 428**, idonea a determinare un indebito ed illegittimo arricchimento dell'istante, e al riguardo attribuiva alla Società ricorrente la responsabilità di non aver adeguatamente provato e documentato tale condizione.

A tale proposito, la Società ricorrente eccepiva – fin dal primo grado di giudizio – non solo come nel caso in esame nessuna traslazione dell'accisa potesse essersi verificata, dal momento che il gas naturale destinato alla produzione di energia elettrica sul quale l'accisa chiesta a rimborso era assolta veniva consumato presso il proprio impianto di produzione in qualità di cliente grossista, ma anche come – e soprattutto – **tale onore probatorio incombesse, diversamente, sulla controparte, dovendosi limitare l'istante a fornire la prova degli avvenuti pagamenti** attraverso gli F24 dei versamenti in acconto delle imposte pagate a titolo di accisa sul gas metano, che nel caso di specie erano stati correttamente prodotti.

Ciò premesso, in totale riforma della sentenza di primo grado ed in accoglimento, quindi, dell'appello interposto dall'Agenzia delle Dogane competente, l'adita CGTII° – facendo

malgoverno dei principi delineati dalla Corte di Cassazione attraverso un noto precedente intervenuto sulla materia in esame, che a breve sarà approfondito (Cass. 6 febbraio 2020, n. 2810) – accoglieva la tesi interpretativa sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria e con riferimento alla specifica tematica esaminata in questa sede fondava la propria decisione su un duplice ordine di presupposti, di seguito sintetizzati.

In particolare, ad avviso dei secondi giudici:

1. da un lato, **la Società istante sarebbe stata responsabile di non aver adeguatamente provato l'esclusione, con assoluta certezza, della traslazione** nei confronti di altri soggetti dell'accisa agevolata assolta quale fatto impeditivo al rimborso, **dovendosi ritenere tale onere incombente su di essa;**
2. dall'altro lato, l'indebito arricchimento conseguito dalla Società per effetto della supposta traslazione **sarebbe stato**, per contro, **adeguatamente provato da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, attraverso delle semplici presunzioni, ritenute gravi, precise e concordanti ai sensi dell'art. 2729 c.c.** – ritenute non superate dalla contribuente – laddove, nello specifico, l'Ufficio fondava la propria basandosi su **“una serie di elementi emersi dall'analisi dei bilanci della società pubblicati sul sito internet e da banche dati in uso” e su comuni principi contabili di ogni impresa commerciale.** Al riguardo, sostenevano, infatti, i giudici dell'appello che sull'Amministrazione Finanziaria non incomberebbe un “particolare rigore probatorio”, ben potendo essere dimostrato l'effettivo indebito arricchimento attraverso qualsiasi mezzo.

Sulla base di tali premesse, che rappresentano **il punto nodale della controversia**, la Suprema Corte articola il proprio ragionamento, partendo da un'attenta analisi della normativa di riferimento rappresentata **dall'art. 29, comma 2 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, che nella sua vigente formulazione prevede:**

*“i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza **che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni**”.*

Appare importante evidenziare come quest'ultimo inciso, che vieta il ricorso alle presunzioni, sia stato introdotto – così come la Suprema Corte non manca di far notare nella sentenza qui in commento – soltanto dall'art. 21 della legge 6 febbraio 2007, n. 13 con decorrenza 4 marzo 2007, con la conseguenza che, riguardando il rimborso oggetto della controversia il periodo di imposta dal 1° gennaio 2006 al 31 maggio 2007, nel caso di specie fossero applicabili entrambe le versioni della disposizione menzionata, vigenti *ante* e *post* riforma in relazione a ciascuna distinta annualità.

Per tale motivo, dunque, nel caso di specie assume particolare rilevanza circoscrivere il perimetro applicativo delle presunzioni legali invocabili.

Chiarito in tali termini la latitudine dell'indagine condotta dalla SC sul tema controverso che ci occupa, **con riferimento al profilo sintetizzato al puto sub 1)**, attinente **la corretta individuazione del soggetto sul quale incomberebbe l'onere di dover provare l'esclusione**, con assoluta certezza, **della traslazione** nei confronti di altri soggetti dell'accisa agevolata assolta quale fatto impeditivo al rimborso, la Corte ha chiaramente stabilito come quest'ultimo **gravi incontrovertibilmente in capo all'Amministrazione finanziaria**, la quale è tenuta a **dimostrare anche l'esistenza di un effettivo arricchimento che l'operatore conseguirebbe per effetto del rimborso**.

Viene, così, dato seguito all'insegnamento ormai consolidato della giurisprudenza unionale della Corte di Giustizia (si vedano, in particolare, le decisioni CGUE 9 febbraio 1999, in causa C-343/96, Dilexport e CGUE 9 dicembre 2003, in causa C-129/00, Commissione v. Repubblica italiana) che ha enunciato il principio di diritto poi espresso chiaramente nella sentenza oggetto di commento, secondo cui:

*“in caso di richiesta di rimborso di una accisa armonizzata, la mancata traslazione del tributo stesso non è elemento del fatto costitutivo del diritto al rimborso, essendo, invece, l'avvenuta traslazione un fatto impeditivo di detto diritto, **con conseguente onere a carico dell'Amministrazione finanziaria di provare tale fatto impeditivo**”.*

Tale assunto – in epoca più recente costantemente ribadito e rimarcato dalla stessa giurisprudenza di legittimità (si vedano **Cass. 14 luglio 2004, n. 13054; Cass. 1° ottobre 2015, n. 19619 e Cass. 24 luglio 2019, n. 19976**) – appare, del resto, ad avviso di chi scrive più che ragionevole e condivisibile, dal momento che una vera e propria *probatio diabolica* sarebbe non tanto porre in capo all'Ufficio l'onere della prova positiva dell'ingiustificato arricchimento, ma porre in capo al contribuente l'onere della prova

negativa del mancato arricchimento proprio e di tutti i propri aventi causa.

Fermo restando, dunque, il principio appena riportato secondo cui **è l'Amministrazione finanziaria il soggetto onerato di fornire la prova del fatto impeditivo costitutivo della traslazione dell'imposta** e venendo, ora, alla principale questione controversa attinente i "mezzi" attraverso i quali tale circostanza può essere dimostrata dagli Uffici competenti, **con riferimento al tema di cui al precedente punto sub 2)** relativo alle **presunzioni** il Supremo Collegio – sempre riportandosi ai consolidati insegnamenti unionali – ha stabilito con fermezza che:

"la prova del fatto impeditivo costitutivo della traslazione dell'imposta può essere fornita dall'Amministrazione finanziaria anche attraverso presunzioni aventi i requisiti richiesti dall'art. 2729 cod. civ., ma non anche con presunzioni semplici (e ciò sia precedentemente alla modifica normativa, in virtù della giurisprudenza della Corte di giustizia, che, a maggior ragione, successivamente)".

Nell'applicare tale principio alla fattispecie considerata, la Suprema Corte ha dunque svolto una verifica circa la tipologia di presunzione sui cui il singolo Ufficio dell'Agenzia delle Dogane fondava la prova del fatto impeditivo costitutivo della traslazione dell'imposta chiesta a rimborso, la quale nel caso di specie risultava basata **su una semplice analisi dei bilanci dell'operatore commerciale istante pubblicati sul sito internet e su banche dati dai quali sarebbero emersi elementi idonei a far presumere che**, in base ai comuni principi contabili di ogni impresa commerciale, **la società contribuente avesse tenuto conto dell'imposta corrisposta nella determinazione finale del prezzo dell'energia praticato.**

Si procedeva, quindi, a valutare in tale sede **se il riferimento generico a tali bilanci** potesse costituire elemento presuntivo sufficiente per dimostrare l'avvenuta traslazione dell'imposta su soggetti terzi.

Ebbene, nel procedere in tale senso, la Corte interpellata ha mosso le premesse del proprio percorso logico argomentativo dai principi enucleati da un noto precedente intervenuto sul tema che ci occupa e rappresentato dalla nota **sentenza di Cassazione n. 2810 del 6 febbraio 2020** sopra menzionata, pronuncia nella quale è stato incisivamente precisato che, pur essendo ammesso a determinate condizioni l'utilizzo presuntivo del bilancio da parte dell'Amministrazione Finanziaria, è in ogni caso necessario che si evinca *"chiaramente dal documento contabile della società che dei relativi esborsi l'imprenditore abbia tenuto conto*

nella determinazione del prezzo finale praticato all'utente inciso (o contribuente di fatto)".

A tale proposito, il richiamato precedente giurisprudenziale ha ulteriormente precisato:

*"non v'è dubbio che l'inserimento di una voce di costo nel conto economico, quale "costo di produzione", non possa che contribuire a determinare sia il "risultato prima delle imposte", sia l'utile (perdita) di esercizio", secondo lo schema progressivo previsto dall'art. 2425 c.c.. Sul punto, va però precisato che in base al Principio contabile nazionale OIC n. 12 ("avente il carattere di regola tecnica, di ausilio all'interpretazione" – così, Cass. n. 400/2013), nel testo pubblicato nel marzo 1996 e, quindi, "in vigore" al tempo della redazione dei bilanci in discorso, ai fini del conto economico le imposte quali le accise costituiscono comunque un "costo di produzione". Esse non vanno però inserite nella voce "B)6" (nella quale vanno collocati "i costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo, e merci necessarie alla produzione e/o al commercio dei beni oggetto dell'attività ordinaria d'impresa al netto di... imposte direttamente connesse con gli acquisti"), bensì nella voce "8)14", afferente a "oneri diversi di gestione", per "imposte indirette e tasse" (la connotazione attuale del principio contabile n. 12 è, al riguardo, più articolata, ma la questione esula dai confini di questo giudizio). **Pertanto, posto 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", risulta decisivo stabilire - ai fini dell'analisi che qui specificamente interessa** (ossia, se dal trattamento contabile dell'esborso per accise possano trarsi elementi di prova, diretta o logica, idonei a dimostrare la traslazione dell'imposta all'utente finale) - **in quale specifica voce dello stesso conto economico essi siano stati collocati. Infatti, mentre una appostazione nella voce "oneri diversi di gestione" assume una valenza indubbiamente neutra (si ripete, per quanto qui interessa), al contrario, l'inserimento nella voce "B)6" (o in altra ad essa sostanzialmente riconducibile) è connotato da intrinseca specificità".***

Il richiamato indirizzo interpretativo, dando seguito alla giurisprudenza comunitaria intervenuta in materia, ha dunque condivisibilmente precisato come **l'eventuale contabilizzazione da parte dell'operatore l'accisa assolta negli anni in questione come un costo della produzione** sia, di per sé, un **elemento assolutamente anodino che non può costituire in alcun modo una prova sufficiente ed idonea a dimostrare**

L'effettiva traslazione d'imposta, dal momento che non tutti i costi della produzione concorrono necessariamente a determinare il prezzo di vendita, influenzandone il *quantum*.

Ed infatti, se in base ai principi generali è vero che tutti i costi della produzione, in quanto inerenti all'attività d'impresa, sono deducibili dal reddito d'impresa, **non corrisponde altrettanto al vero che tutte le poste passive confluiscono indistintamente nel prezzo finale di vendita del prodotto.**

Con particolare riferimento all'accisa poi, occorre ricordare ad avviso di chi scrive che non sussiste alcun nesso inferenziale tra il suo sostenimento come onere tributario e l'aumento del prezzo dell'energia elettrica, essendo quest'ultimo collegato ai più svariati fattori aprioristicamente indeterminabili e legati per lo più a logiche interne di mercato che abbisognano di specifiche indagini rivelatrici.

Per tale ragione, dunque, è necessario **che l'Amministrazione finanziaria accerti di volta per volta l'effettivo trasferimento su terzi dell'onere del tributo**, non potendosi fondare la traslazione stessa su una mera presunzione o qualificarla quale fatto notorio.

Secondo quindi gli indirizzi interpretativi attuali, pur essendo ammessa per le Dogane la prova attraverso l'esame del bilancio **è tuttavia necessario dimostrare che da tale documento possa evincersi in modo inequivocabile che i costi di produzione, tra i quali rientra l'accisa, sono stati tenuti in considerazione dall'imprenditore nella determinazione del prezzo finale praticato all'utente (contribuente di fatto).**

Deve infatti essere provato e dimostrato che, all'interno del conto economico del bilancio di esercizio del contribuente, i costi per accise siano stati contabilizzati non nella voce "oneri diversi di gestione", quanto, piuttosto, nella specifica voce dei "costi di produzione per acquisto di materie prime, sussidiarie di consumo e merci", unica circostanza che, secondo i principi di una libera economia di mercato, può denotare che dell'imposta è stato tenuto conto nella determinazione del prezzo finale di vendita del prodotto.

Dando seguito a tale orientamento, nel caso di specie la Suprema Corte ha quindi ritenuto necessario dover verificare in concreto in quale voce del bilancio il costo in questione fosse stato collocato, in quanto la sua apposizione tra i costi di produzione avrebbe rappresentato un elemento indiziario altamente significativo e tale da assurgere a prova ai sensi dell'art.

2729 cod. civ..

Conseguentemente, è stato confermato il principio di diritto già espresso nei precedenti **Cass. 31679 del 26 ottobre 2022; Cass. 24373 dell'11 settembre 2024 e Cass. n. 32982 del 17 febbraio 2024** secondo cui:

“L’onere della prova della traslazione delle accise sul gas naturale, quale fattore impeditivo del diritto al rimborso, ai sensi dell’art. 29 L. n. 428 del 1990 (anche dopo le modifiche apportata dall’art. 21 della L. 6 febbraio 2007, n. 13), è a carico dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, la quale può ricorrere anche a presunzioni, purché gravi precise e concordanti ai sensi dell’art. 2729 cod. civ.; ne consegue che l’appostazione di una voce generica nel bilancio d’esercizio dell’imprenditore tenuto al pagamento delle accise, costituendo un mero indizio, non è idonea di per sé sola ad integrare la prova indiziaria della traslazione dell’imposta su terzi, a meno che dal bilancio si evinca che l’imposta pagata dall’imprenditore sia collocata tra i costi di produzione del reddito, dei quali si tiene normalmente conto ai fini della determinazione del prezzo”.

Si segnala, peraltro, che tale principio è stato da ultimo ribadito anche nella recentissima sentenza **Cass. n. 22228 pronunciata all’udienza pubblica del giorno 10 giugno 2025 e pubblicata il 1° agosto 2025**, intervenuta sempre tra le stesse parti in causa del precedente qui esaminato.

Nel caso di specie, però, il suddetto controllo ha condotto un esito negativo, dal momento che, come rilevato dal Supremo Collegio, il giudice di seconde cure riteneva sussistente la traslazione dell’imposta affermando che tale elemento si ricaverebbe dai bilanci della Società, senza, tuttavia, chiarire se effettivamente l’imposta sia stata collocata quale costo nella voce B)6 del bilancio (cioè, tra i costi di produzione) ovvero in altra voce del documento contabile, accertamento, come detto, assolutamente necessario al fine di verificare se l’Amministrazione doganale abbia assolto o meno all’onere probatorio sulla stessa gravante.

Appare importante rilevare come, sulla base della constatazione da ultimo riportata, la Corte, in accoglimento della Società contribuente, **abbia ritenuto opportuno cassare la sentenza impugnata e, soprattutto, rinviare alla Corte di Giustizia di secondo**

grado affinché sia compiuto un approfondito esame di natura “contabile”, volto a verificare in concreto le modalità, appunto, con cui l'accisa chiesta a rimborso sarebbe stata contabilizzata dalla Società all'interno del conto economico del proprio bilancio di esercizio e se, pertanto, dai bilanci in questione si possa o meno evincere che dei relativi esborsi l'operatore economico avesse tenuto conto nella determinazione del prezzo finale praticato all'utente inciso.

Ad avviso di chi scrive tale circostanza non sembra trascurabile, nella misura in cui conferma l'attuale tendenza delineatasi nell'ambito dei giudizi analoghi a quello qui in esame a rinviare, come detto, la causa al giudice di seconde cure allo scopo di condurre nel merito la suddetta analisi di natura contabile, con la conseguenza che in numero sempre maggiore risultano, ad oggi, le controversie pendenti in secondo grado per lo svolgimento di tale verifica.

A tale proposito, si rileva, infatti, che la Suprema Corte di Cassazione si è pronunciata nel medesimo senso in almeno altre tre specifiche circostanze – che, peraltro, come detto hanno visto coinvolte le stesse parti qui in causa – attraverso le menzionate pronunce **Cass. 31679 del 26 ottobre 2022; Cass. n. 32982 del 17 febbraio 2024 e Cass. n. 22228 del 1° agosto 2025**, che hanno determinato il rinvio dei giudizi in essere rispettivamente dinnanzi **la Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado della Sicilia**, presso la quale è in fase di pubblicazione la decisione di merito del giudizio di riassunzione instaurato e discusso in data 17 marzo 2023, il cui esito non è ancora noto pur essendo tale controversia in una fase più progredita, dinnanzi **la Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado del Veneto**, davanti la quale, parimenti, è attualmente pendente il relativo giudizio di riassunzione, e presso la **Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado del Lazio**, presso cui è in procinto di essere instaurato il relativo giudizio ai sensi dell'art. 63 del D.lgs. n. 546/1992.

Lo svolgimento e l'esito di tali procedimenti è certamente destinato ad avere un peso specifico non irrilevante e desta sicuramente una certa curiosità nella misura in cui permetterà, in concreto, agli operatori economici del settore di comprendere in che forme ed in che modi tale analisi di natura contabile sarà condotta davanti le Corti di merito. Queste ultime, infatti, atteso il particolare tecnicismo della materia trattata, dovranno certamente richiedere l'ausilio di consulenti d'Ufficio e di parte specializzati, il cui sostegno appare imprescindibile per guidare il collegio giudicante in una prudente valutazione che sia quanto più attendibile e corrispondente a criteri di equità – legale e contabile – secondo principi di matrice nazionale ed internazionale.

