

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2810 Anno 2020

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: SAIJA SALVATORE

Data pubblicazione: 06/02/2020

ORDINANZA

sul ricorso 11212-2017 proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in
ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

ASEC SPA, domiciliato in ROMA P.ZZA CAVOUR presso la
cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e
difeso dall'Avvocato MASSIMO DONATI;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 3209/2016 della

2019

3766

della Sicilia
COMM.TRIB.REG./SEZ.DIST. di CATANIA, depositata il
15/09/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 02/07/2019 dal Consigliere Dott.
SALVATORE SAIJA;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in
persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
GIOVANNI GIACALONE che ha chiesto il rigetto del
ricorso.

FATTI DI CAUSA

ASEC s.p.a. (già Azienda Servizi Energetici Catania) - fornitrice di gas metano per le utenze della città etnea, comprese quelle per esercizi di ristorazione - anche a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 488/1999 (legge finanziaria per il 2000, che aveva disposto l'inserimento di detti esercizi tra le attività industriali, soggette ad aliquota di accisa agevolata), con istanza del 26.2.2001 inoltrò all'U.T.F. di Catania istanza di rimborso ex art. 56, comma 6, del d.lgs. n. 504/1995 (TUA) in relazione a 99 utenze per il periodo aprile 1997-febbraio 1999, per l'importo complessivo di L. 72.674.184 (€ 37.534,00), che però non venne riscontrata dall'Ufficio. ASEC propose quindi ricorso dinanzi alla C.T.P. di Catania con atto del 19.12.2002, chiedendo dichiararsi l'illegittimità del silenzio-rifiuto e insistendo per il chiesto rimborso. Costitutosi l'Ufficio, l'adita C.T.P. rigettò il ricorso, rilevando che - pur essendo astrattamente assoggettabili dette utenze all'aliquota agevolata - il diritto al rimborso s'era tuttavia estinto, stante l'intervenuta traslazione dell'imposta sugli utenti, ai sensi dell'art. 19 del d.l. n. 688/1982, conv. in legge n. 873/1982. Proposto appello dalla contribuente, la C.T.R. della Sicilia, sez. st. di Catania, lo respinse con sentenza del 22.9.2011, confermando la prima decisione. Tuttavia, la Corte di cassazione, accogliendo il ricorso proposto dalla stessa ASEC, cassò detta decisione con sentenza n. 19619/2015, rinviando per nuovo esame al giudice d'appello. Riassunta la causa dinanzi alla C.T.R., questa accolse il gravame con sentenza del 15.9.2016, riformando la decisione di primo grado e



condannando l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli al rimborso della chiesta somma.

L'Agenzia ricorre ora per cassazione, sulla base di tre motivi, cui resiste con controricorso ASEC s.p.a., che ha pure depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con il primo motivo, si denuncia la nullità della sentenza per violazione degli artt. 58, 61 e 63 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Nel giudizio di rinvio, la C.T.R. – dopo aver esaminato i principi fissati dalla S.C. nell'indicata sentenza, con cui s'è stabilito che *in subiecta materia*: a) l'avvenuta traslazione dell'accisa è un fatto impeditivo del diritto al rimborso, con conseguente onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria; b) è onere di quest'ultima dimostrare anche l'effettivo arricchimento che l'istante conseguirebbe per effetto del rimborso; e che c) l'Amministrazione può fornire la prova del fatto impeditivo anche attraverso presunzioni dotate dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c. – ha rilevato che l'Agenzia delle Dogane aveva prodotto i bilanci dell'istante, da cui evincere gli elementi idonei ad adempiere il proprio onere probatorio, solo in grado d'appello e con la memoria del 15.6.2016, ossia tardivamente e inammissibilmente. L'Agenzia si duole dell'erroneità della decisione, atteso che, nel giudizio di rinvio, ex art. 63 cit., trovano applicazione le norme stabilite per il procedimento d'appello, e quindi resta ferma la possibilità di produrre nuovi documenti ai sensi dell'art. 58, comma 2, cit., nei termini di cui all'art. 32, ossia fino a 20 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, come avvenuto



nella specie, tanto più che detta produzione s'era resa necessaria alla luce del *decisum* della S.C. e che essa non determinava un ampliamento del *thema decidendum*, ma si inseriva nell'ambito delle pretese e delle contestazioni già svolte (ossia, l'aver o meno ASEC traslato l'imposta in discorso sugli utenti finali).

1.2 - Con il secondo motivo, si denuncia violazione dell'art. 2425 c.c., in combinato disposto con gli artt. 29 della legge n. 428/1990 e 26 del d.lgs. n. 504/1995, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente si duole dell'ulteriore affermazione della C.T.R., nel prosieguo, secondo cui in ogni caso l'allocatione delle accise pagate in eccesso nei bilanci del soggetto "percorso" come costi di produzione non appare indice univoco dell'avvenuta traslazione dell'imposta, sicché anche per tal verso l'Amministrazione finanziaria non aveva assolto il proprio onere probatorio. Secondo l'Agenzia, tale statuizione è erronea e si pone in violazione della normativa in rubrica, giacché dai bilanci di esercizio in discorso si evince che le somme per cui è causa non sono state indicate quali poste attive dello stato patrimoniale (quali crediti verso l'Amministrazione stessa), bensì nel conto economico, quali "*B) Costi della produzione: 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci; ...*", in relazione al disposto dell'art. 2425 c.c. nel testo applicabile *ratione temporis*: ciò significa, quindi, che il costo in discorso è stato necessariamente traslato sul prezzo finale del metano, pagato dall'utente "inciso", come anche ritenuto, in un caso analogo, da Cass. n. 21977/2013.



1.3 – Con il terzo motivo, infine, si denuncia violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., nonché degli artt. 29 della legge n. 428/1990 e 26 d.lgs. n. 504/1995, sotto altro profilo, nonché contestuale *error in procedendo* per violazione del principio di vicinanza della prova, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c. La ricorrente lamenta l'erroneità della decisione impugnata laddove si è rilevato che - in forza del *decisum* di Cass. n. 19619/2015, secondo cui è onere dell'Amministrazione dimostrare contestualmente sia l'intervenuta traslazione dell'imposta, sia l'indebito arricchimento - da un lato gli elementi forniti dall'Agenzia non erano dotati di gravità, precisione e concordanza, e dall'altro che, a tutto concedere, essi potevano al più valere a dimostrare la traslazione, ma non anche l'indebito arricchimento. Secondo l'Agenzia, al contrario, in casi come quello in esame l'indebito arricchimento è da considerarsi *in re ipsa*, tanto più che la stessa ASEC aveva riconosciuto, con l'atto d'appello del 22.11.2007, di aver assoggettato le utenze alla maggiore aliquota degli usi civili tramite "*bollettazione del maggior importo*". Né, del resto, la controricorrente ha documentato (né tampoco allegato) l'inadempimento di uno o più utenti in relazione al periodo in discorso, questione il cui onere probatorio, per il principio di vicinanza della prova, non può che gravare sulla stessa ASEC. La contraria decisione della C.T.R., sul punto, si pone quindi in contrasto col detto principio, atteso che l'Amministrazione è nella sostanza impossibilitata a documentare i rapporti tra gli utenti e il fornitore, mentre quest'ultimo può invece agevolmente ottemperarvi. E' quindi indubitabile che l'accoglimento della domanda di rimborso comporterebbe un indebito



arricchimento per la società, giacché la differenza tra i ricavi e i costi della produzione (in cui è stata inserita l'imposta pagata in eccesso) ha fatto conseguire un utile, che si amplierebbe ingiustificatamente.

2.1 – Il primo motivo è inammissibile per difetto d'interesse, ex art. 100 c.p.c. Risponde al vero che la C.T.R. ha censurato le modalità di produzione dei bilanci dell'ASEC, da parte dell'Agenzia, evidenziandone la tardività perché effettuata solo in grado d'appello. Va tuttavia evidenziato che, nell'immediato prosieguo, il secondo giudice ha esaminato nel merito la documentazione stessa, negandone l'idoneità probatoria, sicché il profilo in discorso deve intendersi *de facto* superato.

Infatti, il suddetto esame meritale, come può agevolmente evincersi dalla lettura della motivazione, è posto a fondamento della riscontrata mancanza di prova della traslazione dell'accisa sugli utenti finali, il cui onere la sentenza di legittimità rescindente (Cass. n. 19619/2015) aveva addossato all'Ufficio. Donde la chiosa adottata dal giudice d'appello, secondo cui, in forza del principio affermato dalla stessa Cass. n. 19619/2015 relativo al riparto dell'onere probatorio, "*deve riconoscersi il diritto al rimborso a favore dell'Azienda*".

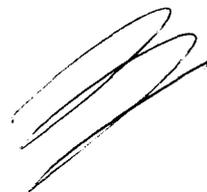
In quest'ottica, dunque, il relativo accertamento da parte della C.T.R. assurge ad unica *ratio decidendi* della sentenza impugnata, comportando la qualificazione del rilievo sulla tardività della produzione documentale come mera argomentazione resa *ad abundantiam*, perché priva di effetti sulla decisione concretamente adottata. Deve quindi trovare applicazione, nella



specie, l'insegnamento secondo cui *"È inammissibile in sede di legittimità il motivo di ricorso che censuri un'argomentazione della sentenza impugnata svolta 'ad abundantiam' e, pertanto, non costituente una 'ratio decidendi' della medesima. Infatti, un'affermazione siffatta contenuta nella sentenza di appello, che non abbia spiegato alcuna influenza sul dispositivo della stessa, essendo improduttiva di effetti giuridici, non può essere oggetto di ricorso per cassazione, per difetto di interesse"* (Cass. n. 13068/2007; Cass. n. 22380/2014).

3.1 – Il secondo e il terzo motivo possono esaminarsi congiuntamente, perché connessi, e sono fondati, seppur in forza di argomenti parzialmente diversi da quelli offerti dall'Agenzia, noto essendo che questa Corte di legittimità ben può accogliere il ricorso per una ragione di diritto anche diversa da quella prospettata dal ricorrente, sempre che essa sia fondata sui fatti come prospettati dalle parti (in termini, Cass. n. 18775/2017; Cass. n. 20994/2018), come è appunto nella specie.

Al riguardo, è opportuno ribadire che Cass. n. 19619/2015, nell'annullare la sentenza d'appello e nel rinviare alla C.T.R. siciliana, ha affermato i seguenti principi di diritto cui questa avrebbe dovuto attenersi: *"a) 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; b) nella medesima ipotesi, l'amministrazione finanziaria, per escludere il diritto*



al rimborso, ha anche l'onere di dimostrare l'esistenza di un effettivo arricchimento che l'operatore conseguirebbe per effetto del rimborso; c) sempre nella medesima ipotesi, la prova del fatto impeditivo costituito dalla traslazione dell'imposta può essere fornita dall'amministrazione finanziaria, quantomeno in relazione, come nella specie, a fattispecie anteriori al 3 marzo 2007 (data di entrata in vigore della legge n. 13 del 2007, modificativa dell'ultima parte del comma 2 dell'art. 29 della legge n. 428 del 1990, la cui interpretazione qui non si affronta), anche attraverso presunzioni aventi i requisiti richiesti dall'art. 2729 cod. civ."

3.2.1 - In proposito, quanto in particolare alla prova della traslazione dell'imposta, l'Agenzia odierna ricorrente, nel giudizio di rinvio, ha inteso supportare l'adempimento del proprio onere con la produzione dei bilanci di ASEC relativi agli anni dal 1998 al 2000, come anche affermato dal giudice d'appello.

Ora, dalla lettura degli atti regolamentari, non è chiaro in che epoca ASEC sia stata trasformata da azienda municipalizzata in società di capitali. Tuttavia, il riferimento normativo alla struttura del bilancio, e al conto economico in particolare, come delineato dall'art. 2425 c.c. (nel testo applicabile *ratione temporis*, come modificato dall'art. 7 del d.lgs. n. 127/1991), può mantenersi fermo in ogni caso, giacché il D.M. Tesoro del 26.4.1995 (pubblicato in G.U. Serie Generale n. 157 del 7.7.1995) ha adottato lo "schema tipo di bilancio di esercizio delle aziende speciali per i servizi pubblici locali, composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa", in termini

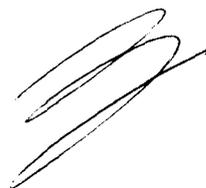


esattamente sovrapponibili (almeno, nella parte che qui interessa) allo schema codicistico suddetto.

3.2.2 - Ciò posto, dalla lettura della sentenza impugnata emerge che le accise versate in eccedenza da ASEC sono state appostate nei suddetti bilanci, nel conto economico, quali costi di produzione, senza ulteriore specificazione (al contrario di quanto lascerebbe intendere, sul punto, l'Agenda ricorrente). La C.T.R., tuttavia, ha comunque negato che, per ciò solo, se ne possa inferire l'avvenuta traslazione dell'imposta agli utenti, quale fatto impeditivo del diritto al rimborso spettante ad ASEC, in forza del disposto dell'art. 29 della legge n. 428/1990.

3.2.3 - Al riguardo, 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



"B)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.

Secondo i principi propri di una libera economia di mercato, infatti, 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. E ciò tanto più che la stessa ASEC, all'epoca dei fatti per cui è processo, operava in regime di monopolio nella città etnea (come è incontrovertito), così non potendo neanche astrattamente subire il rischio di

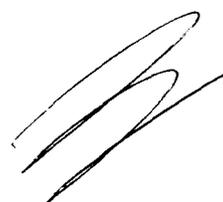


perdita di utenza a cagione della propria scelta gestionale sul punto, non essendovi fornitori concorrenti in grado di attrarre, attraverso una diversa politica dei prezzi, i propri utenti.

3.2.4 - Pertanto, l'affermazione della C.T.R. secondo cui tale appostazione di bilancio non costituisce univoco indice della traslazione dell'imposta agli utenti è erronea e si pone in violazione delle norme in rubrica, perché tanto avrebbe potuto affermarsi solo se ASEC avesse inserito i costi in discorso nell'ambito degli "*oneri diversi di gestione*", o comunque in una voce diversa da quella per acquisto di "*materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*", di cui l'imprenditore tiene ordinariamente conto nella determinazione del prezzo dei servizi resi. Si tratta, però, di un accertamento preliminare totalmente omesso dalla C.T.R., che dovrà procedervi nel nuovo giudizio di rinvio.

Si aggiunga che è la stessa ASEC a riconoscere, nell'atto d'appello del 22.11.2007 di aver proceduto alla "*bollettazione del maggiore importo*" nei confronti dei propri utenti (la circostanza non è stata smentita in controricorso), e di tale affermazione la stessa C.T.R., nel valutare la stessa questione della traslazione dell'imposta, non ha tenuto il minimo conto.

3.3.1 - Per quanto concerne, poi, la questione della prova dell'effettivo arricchimento in favore di ASEC, per effetto del rimborso dell'accisa, il *decisum* di Cass. n. 19619/2015 non impone affatto all'Amministrazione finanziaria, sul punto, un particolare rigore probatorio al riguardo, come sembra aver inteso la C.T.R. laddove lapidariamente afferma che l'Ufficio "*avrebbe dovuto dimostrare*



che l'Azienda, dopo aver traslato l'accisa sugli utenti ne abbia ottenuto il pagamento".

Al contrario, la citata sentenza di legittimità ha sì affermato gravare l'onere probatorio sull'Amministrazione circa l'effettivo arricchimento che l'operatore conseguirebbe per effetto del rimborso, come s'è visto, ma non ha vincolato il giudice del merito riguardo alle modalità con cui la parte onerata può fornire detta prova, che può dunque essere offerta in qualsiasi modo legalmente ammesso, comprese le presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, ex art. 2729 c.c. (sulla non utilizzabilità delle presunzioni cc.dd. supersemplici, *in subiecta materia*, v. Cass. n. 21977/2013).

Nella specie, l'Ufficio – dopo aver supportato la dimostrazione della traslazione dell'imposta con la produzione dei bilanci e con il richiamo alla valenza confessoria delle stesse affermazioni di ASEC - ha allegato la sussistenza dell'effettivo arricchimento, che deriverebbe ad essa dal rimborso, per aver la stessa ASEC già incassato dagli utenti finali (mediante il pagamento delle bollette) l'importo delle accise versate in eccedenza.

3.3.2 - Ora, pur dovendo escludersi che la prova della traslazione sia, ad un tempo, prova dell'effettivo arricchimento (come invece sostenuto dalla stessa Agenzia, che lo ritiene sussistere *in re ipsa*), non può tuttavia obliterarsi la considerazione che l'adempimento dell'onere della prova sul punto, gravante sull'Agenzia come inequivocamente affermato anche da Cass. n. 19619/2015, transita per un accertamento ad esso preliminare, concernente un fatto negativo: ossia, il fatto che i 99 utenti in discorso non abbiano esattamente



pagato gli importi indicati nelle bollette (e sempre nell'ipotesi, tuttora *sub iudice*, come s'è visto, che detti importi comprendessero le accise versate in eccedenza da ASEC).

Al riguardo, è noto che la prova del fatto negativo, da parte del soggetto che ne è onerato, può essere fornita attraverso la dimostrazione di un fatto positivo con esso incompatibile, ovvero mediante presunzioni da cui possa desumersi quello stesso fatto negativo (Cass. n. 14854/2013). Non è poi affatto secondaria, nella specie, la circostanza che l'Amministrazione non è in possesso della documentazione dei rapporti tra gli utenti e il fornitore (invece nell'immediata disponibilità di quest'ultimo), né può acquisirla mediante ispezioni o mediante l'esercizio di poteri autoritativi in genere, come invece sostenuto da ASEC in controricorso, essendo detto esercizio finalizzato all'attività di accertamento, e non certo alla ricerca e acquisizione della prova, da ostendere in ambito giudiziale, specie ove in contestazione sia il diritto al rimborso di una imposta non dovuta.

A fronte di quanto precede, la C.T.R., dopo aver risolto negativamente (nella prospettiva dell'Agenzia) la questione della traslazione dell'imposta in base al principio *supra* riportato sub a) (v. par. 3.1), ha poi proceduto allo scrutinio dell'appello di ASEC riguardo al principio sub b), negando *tout court* che l'Agenzia avesse assolto il proprio onere probatorio sul tema dell'effettivo arricchimento, per poi passare al principio sub c), nuovamente attinente alla traslazione, per affermare che gli elementi indiziari offerti dall'Ufficio, oltre che non dotati degli elementi della gravità, precisione e concordanza, potevano al



più supportare l'ipotesi della traslazione dell'imposta (peraltro con evidente contraddizione rispetto alla prima statuizione), ma non anche quella dell'effettivo arricchimento.

Così facendo, la C.T.R. ha finito col sovrapporre erroneamente i due aspetti probatori che, pure, ha affermato voler tenere distinti, richiamando la parte pubblica alla relativa contestuale dimostrazione. Il giudice d'appello, invero, avrebbe dovuto autonomamente valutare se - all'evidenza su base indiziaria e tenendo conto delle allegazioni in fatto tempestivamente rese nel giudizio dalle parti - potesse ritenersi che gli utenti in discorso avevano o meno pagato le bollette, così come loro trasmesse. Ma ciò non ha fatto.

4.1 - In definitiva, sono accolti il secondo e il terzo motivo del ricorso, nei termini di cui in motivazione, è inammissibile il primo. La sentenza impugnata è quindi cassata in relazione, con rinvio alla C.T.R. della Sicilia, sez. st. di Catania, in diversa composizione, che applicherà il seguente principio di diritto, ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c.: **"in tema di rimborso di accisa armonizzata, la prova indiziaria della traslazione dell'imposta, quale fatto impeditivo del diritto al rimborso stesso, ai sensi dell'art. 29 della legge n. 428 del 1990, può essere fornita dall'Agenzia delle Dogane anche mediante la produzione del bilancio d'esercizio dell'imprenditore percorso (o contribuente di diritto), a condizione che da esso possa evincersi che dei relativi esborsi l'imprenditore stesso abbia tenuto conto nella determinazione del prezzo finale praticato all'utente inciso (o contribuente di fatto)";** qualora, all'esito, risulti dimostrata la traslazione



dell'imposta, la C.T.R. procederà poi - quanto all'accertamento dell'effettivo arricchimento in capo ad ASEC, nell'ipotesi di erogazione del rimborso dell'accisa eccedente - ad un nuovo esame degli elementi indiziari emergenti dagli atti di causa (*id est*, stante la natura "chiusa" del giudizio di rinvio, di quanto già tempestivamente allegato in fatto dalle parti nella fase di merito), e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso, accoglie il secondo e il terzo motivo. Cassa in relazione e rinvia alla C.T.R. della Sicilia, sez. st. di Catania, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 2.7.2019.

Il Presidente
Biagio Virgilio
