

Ancora sulla natura degli oneri generali del sistema dell'elettricità e del gas

Livia Salvini

Una recente ordinanza interlocutoria delle SS.UU. civili della Corte di Cassazione ripropone il tema della natura degli oneri generali di sistema, con particolare riguardo alla posizione di un soggetto gestore del servizio di distribuzione del gas. Anche la giurisprudenza tributaria di merito ha affrontato di recente, ancora una volta, la questione, con riferimento però agli oneri addebitati al consumatore finale, affermandone la natura tributaria e (quindi) la loro esclusione dalla base imponibile IVA.

È allora il caso di fare di nuovo, alla luce dei più recenti sviluppi, il punto sul tema, già affrontato su questo sito.

Le SS.UU. civili della Cassazione sono state chiamate a dirimere il conflitto negativo di giurisdizione sollevato dal TAR Sicilia - investito della legittimità di una cartella di pagamento di oneri di sistema notificata dall'Agenda Riscossione Sicilia s.p.a., per conto della CSEA-Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali, ad un gestore del servizio di distribuzione del gas - dopo che la Commissione Tributaria Provinciale di Catania aveva a sua volta declinato la giurisdizione in favore del TAR. Come si legge nell'[ordinanza n. 28992/2022](#) della Corte, il Tribunale Amministrativo - esclusa la natura tributaria degli oneri di sistema - rilevava che l'atto di esazione degli oneri non costituisce esercizio di un potere amministrativo che lasci configurare posizioni di interesse legittimo e rientri perciò nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo; la situazione giuridica del debitore degli oneri sarebbe invece di diritto soggettivo e pertanto le relative controversie rientrerebbero nella giurisdizione del giudice ordinario.

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza citata, sembra escludere a priori la giurisdizione amministrativa: e ciò appare del tutto corretto, posto che certamente la posizione del soggetto chiamato a corrispondere gli oneri alla CSEA non è di interesse legittimo, dovendosi escludere che la Cassa eserciti un potere discrezionale nella loro determinazione ed esazione. Essa infatti riscuote gli oneri - attraverso i soggetti preposti - in base a previsioni di legge primarie e secondarie. L'alternativa sulla giurisdizione dunque realisticamente può porsi tra giudice tributario e giudice civile.

Nell'ordinanza si osserva poi che la natura tributaria (di imposte indirette), o al contrario di prestazione patrimoniale non tributaria degli oneri

“assume rilevanza anche ai fini della corretta applicazione delle Direttive comunitarie in materia di fiscalità energetica per quanto attiene, segnatamente, al meccanismo di ripartizione degli oneri generali del sistema elettrico, considerato che il livello minimo di tassazione dell’energia elettrica è calcolato, ai sensi della Direttiva n. 1008/118/CE (rectius 2008/118/CE), sulla base ‘dell’onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette’ esclusa l’IVA (art. 4, par. 2, Direttiva n. 2003/96/CE che disciplina il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità).

L’art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE, infatti, consente agli Stati di istituire ulteriori ‘imposte indirette’ (ossia tributi supplementari rispetto alle accise armonizzate e, pertanto, non armonizzati), purché esse soddisfino due requisiti: i tributi devono avere ‘finalità specifiche’ e devono essere conformi alla norme fiscali dell’Unione applicabili per le accise o per l’IVA, in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell’imposta.”[\[1\]](#)

Dopo aver ricordato gli elementi che secondo la Corte Costituzionale connotano la natura tributaria di un’entrata pubblica ed il fatto che secondo la Corte di Giustizia UE (sent. causa C-189/15 del 2017) gli oneri generali del sistema elettrico possono costituire imposte indirette, a seconda della situazione di fatto e delle pertinenti norme dell’ordinamento nazionale, manda all’Ufficio del Massimario per un approfondimento della questione della natura giuridica – tributaria o meno – degli oneri. Ci si deve dunque attendere a breve la prima sentenza della Cassazione sul tema.

Anche i giudici tributari di merito si pongono la questione della natura degli oneri di sistema, questione che sarebbe – a loro dire – rilevante per stabilire se al ribaltamento degli oneri stessi sui consumatori finali debba o meno essere applicata l’IVA. Ed infatti, la natura tributaria è stata assunta quale fondamento del loro non assoggettamento ad IVA dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che con la [sent. n. 712-2022](#) ha affermato che gli oneri generali del sistema elettrico (OGSE) addebitati in fattura ai clienti debbono essere esclusi dall’applicazione dell’IVA perché hanno natura non sinallagmatica, bensì di prestazione imposta, di natura tributaria.

Afferma sul punto la Commissione:

“Gli OGSE non costituiscono il corrispettivo pagato dall’utente al fornitore nell’ambito del rapporto contrattuale che li lega, ... ma configurano oneri economici posti dalla legge a carico dell’utente, che il fornitore si limita a riscuotere da quest’ultimo per poi versare alla competente Autorità Statale. In altri termini, il fornitore svolge una mera attività di riscossione di somme relative a prestazioni patrimoniali poste a carico dell’utente finale, come del resto indicato dalla disciplina legislativa in tema di OGSE, vale a dire l’art. 39 del DL n. 83/2012 convertito con legge n. 134/2012, che pone gli oneri a carico dei clienti finali (“oneri a carico dei clienti finali”).”

Dopo aver citato a supporto di questa affermazione le conclusioni dell’Avvocato Generale dinanzi la Corte di Giustizia UE nella causa C-189/15, la CTR conclude che

“gli OGSE, pertanto, non rientrano nella nozione di base imponibile di cui all’art. 13 del DPR n. 633/1972, considerato che si tratta di somme riscosse dal fornitore al cliente nell’interesse dell’Erario e versate a quest’ultimo, senza alcuna funzione di corrispettivo per i beni e servizi ceduti dal fornitore stesso. L’obbligo per i consumatori finali di pagare gli OGSE prescinde, pertanto, dal rapporto di somministrazione di energia elettrica. Detti oneri, dunque, hanno natura fiscale e come tali non possono costituire base imponibile ai fini IVA.”

Sulla medesima questione, ed in senso sostanzialmente analogo, si era già pronunciata, tra le altre, la Commissione Tributaria Provinciale di Varese con la sentenza n. 504/2019[2]. Questa sentenza è stata [oggetto di commento su questo sito](#) e in tale occasione è stata esaminata, tra l’altro, la questione della natura degli oneri di sistema e alla connessa disciplina IVA, questione trattata anche in [un ulteriore contributo](#) che tratta delle misure, di recente reiterate ed ampliate, di eliminazione temporanea degli oneri di sistema al fine di alleviare il costo dell’energia per le imprese ed i consumatori finali[3]. Con specifico riguardo alla questione IVA, si è evidenziata la irrilevanza della eventuale qualifica tributaria degli oneri ai fini dell’assoggettamento ad IVA dell’addebito dei medesimi al consumatore finale, poiché tale addebito deve comunque scontare l’imposta.

Come si è accennato, l’ordinanza e la sentenza in esame hanno ad oggetto due diverse fasi di applicazione degli oneri: la prima il rapporto CSEA – distributore e la seconda il rapporto fornitore – cliente. Esaminare più nel dettaglio tali fasi può portare ulteriori elementi utili all’analisi della natura degli oneri.

Che gli oneri debbano essere posti a carico del consumatore finale è pacifico, così

disponendo l'art. 39 d.l. n. 83/2012[4]. Altrettanto pacifica è l'implicazione di tale regola, e cioè che gli oneri debbano essere esplicitamente addebitati in fattura al consumatore stesso. Ragionando nell'ottica della natura tributaria degli oneri, ciò sembrerebbe richiamare uno schema applicativo del tipo IVA o accise con rivalsa espressa (e, sotto questo profilo, compatibile con il disposto dell'art. 1 par. 2 Dir. 2008/118/CE evocato dalla Cassazione) in cui il debitore di imposta nei confronti dell'Erario è il fornitore ma l'onere del tributo viene economicamente e giuridicamente (proprio attraverso la rivalsa espressa) posto a carico del consumatore. Tuttavia, appena si risale nella catena di rapporti, l'analogia sembra attenuarsi, se non sparire del tutto.

Sono ben note agli addetti ai lavori le questioni che hanno interessato la "risalita" lungo la filiera fino alla CSEA degli oneri di sistema, oggetto di ampio dibattito soprattutto con riferimento all'obbligo dei fornitori di versare ai distributori, e da parte di questi alla Cassa, l'ammontare degli oneri fatturati, anche se non riscossi. Obbligo che, con terminologia propria del sistema di riscossione delle imposte, potremmo definire del "non riscosso per riscosso", con l'onere di dimostrare la diligenza nelle attività di riscossione presso i debitori per ottenere il discarico. Più in generale, la CSEA dispone di poteri per l'esazione degli oneri non versati dai distributori ed è proprio a questo rapporto autoritativo[5] che si riferisce l'ordinanza della Cassazione in esame.

La "filiera" attuale può essere così ricostruita[6]: gli oneri sono

"fatturati dalle imprese distributrici ai venditori come "adeguamento corrispettivo per l'accesso e l'uso della rete di trasmissione nazionale;" si tratta quindi di "maggiorazioni del servizio di trasporto", servizio erogato, appunto, dalle imprese distributrici ai venditori che necessitano di accedere e utilizzare la rete elettrica per poter dare esecuzione fisica ai contratti di fornitura di energia ai clienti finali; a loro volta i venditori fatturano gli OGdS ai clienti finali nella bolletta inserendoli alla voce "spesa per oneri di sistema". I venditori, indipendentemente dall'ammontare che incassano dai clienti finali, sono tenuti a versare alle imprese distributrici il totale degli OGdS che dalle stesse imprese distributrici sono loro stati fatturati. A loro volta le imprese distributrici sono tenute a versare alla Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali (di seguito anche "CSEA") l'ammontare totale degli OGdS fatturati ai venditori, indipendentemente dall'ammontare che incassano da questi".

Il punto che qui interessa mettere in luce è che gli oneri sono fatturati dai distributori ai venditori come corrispettivi del servizio di trasporto, concorrendo, quindi, a formare la base imponibile IVA. Essi, dunque, anche laddove avessero natura tributaria nel rapporto venditore

- consumatore[7], “perderebbero” tale natura nel rapporto tra il medesimo venditore ed il distributore, rapporto in cui appunto sono parte del corrispettivo. La loro natura corrispettiva - delineata, come si è detto, dal Codice di Rete - spiega peraltro il motivo per cui detto (maggior) corrispettivo del servizio di trasporto debba essere versato dal venditore al distributore (e da questi alla CSEA) del tutto indipendentemente dalla riscossione degli oneri presso il consumatore finale: esso, infatti, in questa configurazione ha causa giuridica del tutto autonoma.

Ora, che questo sistema di riscossione sia insoddisfacente è la stessa legge (art. 33 *ter* cit.) a prenderne atto dopo reiterate pronunce giurisprudenziali, disponendone una rideterminazione che è ancora *in fieri*[8]. Qui si vuole mettere in luce che, perlomeno allo stato attuale, quello fin qui esaminato non è un sistema di riscossione di un'imposta: il venditore non è una figura comparabile ad un sostituto (e neanche ad un soggetto passivo IVA) perché egli non è tenuto a riversare quanto riscosso presso il consumatore all'Erario (o comunque ad un organismo di diritto pubblico). Come si è visto, infatti, l'onere si trasferisce nei rapporti a monte del venditore come semplice corrispettivo e quindi non come tributo. Ne consegue che esso non dovrebbe avere natura tributaria neanche nei rapporti CSEA - distributore, oggetto dell'ordinanza della Corte di Cassazione.

Sotto il profilo esaminato la situazione potrebbe cambiare laddove, in attuazione dell'art. 33 *ter* cit., “le partite finanziarie relative agli oneri possano essere destinate alla CSEA senza entrare nella disponibilità dei venditori”. Con un'avvertenza: se, come detto, il sistema di esazione può contribuire a delineare la natura fiscale o di semplice prestazione imposta non tributaria degli oneri, non è certo scontato che un loro versamento diretto dal consumatore alla CSEA ne attesti la natura tributaria, natura che deve essere valutata [secondo altri diversi criteri](#).

[1] Sebbene l'ordinanza della Cassazione riguardi un soggetto operante nel settore del gas, la parte motiva del provvedimento fa riferimento agli oneri generali del sistema elettrico. Questa divergenza non sembra però rilevante in quanto la natura degli oneri nei due settori è la medesima e, d'altra parte, la Direttiva citata si riferisce tanto all'energia elettrica quanto al gas.

[2] Sentenza diversa e di segno opposto rispetto a quella della medesima CTP di Varese che viene riformata dalla CTR con la sentenza qui in esame.

[3] E' il caso di ricordare che da più parti si invoca la definitiva eliminazione degli oneri posti a carico dei

consumatori e del finanziamento con la fiscalità generale delle voci di spesa che gli oneri sono destinati a coprire; in via transitoria, si potrebbe iniziare eliminando dalla bolletta gli oneri non connessi a obiettivi di sviluppo ambientalmente sostenibile e di contrasto alla povertà energetica (v. [Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, Segnalazione in merito a Proposte di riforma concorrenziale, anno 2021](#)).

[4] Osserva ARERA ([Proposta dell'Autorità ai Ministri dell'Economia e delle Finanze e della Transizione Ecologica per la rideterminazione delle modalità di riscossione degli oneri generali di sistema ai sensi dell'art. 33 ter d.l. n. 77/2021 - all. A](#)) che “come noto, in seguito a un contenzioso instaurato avverso la regolazione dell'Autorità in tema di garanzie del servizio di trasporto di energia elettrica, il giudice amministrativo (cfr. Consiglio di Stato, sent. 2182/2016; Tar Lombardia, sentt. 237/2017, 238/2017, 243/2017, 244/2017; Consiglio di Stato, sent. 5619/2007 e 5620/2017) ha affermato che, in conseguenza del sopraggiunto art. 39 del decreto-legge 83/2012, l'obbligo di versare gli OGdS sarebbe posto in capo ai clienti finali, e non più alle imprese di vendita, con la conseguenza che l'Autorità non avrebbe più il potere di etero-integrare i contratti di trasporto (in relazione alle garanzie da prestare e alla conseguente risoluzione per inadempimento)”. Non vi è dubbio, a proposito dell'annosa e complessa questione della disciplina dell'applicazione e riscossione degli oneri da parte dell'ARERA nonché della prestazione delle relative garanzie (su cui v. recentemente, sotto il profilo della concorrenza, l'approfondita motivazione di [Trib Roma, sent. n. 3641/2022](#)), che l'esistenza dei relativi poteri sia strettamente connessa alla natura degli oneri medesimi: qualora essi fossero di natura tributaria detto potere difetterebbe senz'altro, giusta la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. Si tratta infatti di due profili - quello della natura degli oneri e quello della individuazione del soggetto obbligato nonché delle relative modalità di riscossione - strettamente collegati. Ed infatti ARERA nella sua [nota del 27 febbraio 2018](#) in tema di riscossione e versamento degli oneri osservava che il sistema di riscossione da essa delineato nel Codice di Rete nella convinzione che gli oneri fossero imposte indirette era stato “scardinato” da numerose sentenze dei giudici amministrativi che avevano individuato nel consumatore finale il soggetto obbligato al definitivo sostenimento degli oneri ed avevano negato che ARERA avesse l'autorità necessaria per imporre il sistema di riscossione.

[5] Il fatto che la Cassa disponga di poteri autoritativi non attrae automaticamente la controversia alla giurisdizione del TAR, per i motivi correttamente evidenziati nell'ordinanza.

[6] Cfr. ARERA, Proposta cit, all. A.

[7] E (neanche) in questa fase hanno tale natura, difettando almeno l'essenziale requisito della coattività.

[8] L'ARERA, in conformità a quanto previsto dall'art. 33 ter cit., ipotizza la creazione di un “sistema di pagamento” che, a fronte del pagamento della bolletta da parte del consumatore finale, ripartisca la quota di fornitura, accreditandola al venditore, e la quota oneri, destinata direttamente alla CSEA.