



# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

**Periodico trimestrale di diritto e  
processo tributari**

**n. 2/2024**

---

allegato alla

# Rassegna della Giustizia Militare

Periodico trimestrale a carattere scientifico a  
cura della Procura Generale Militare presso la  
Corte Suprema di Cassazione



Giustizia Militare



Ministero della Difesa



Agenzia Nazionale di Valutazione  
del Sistema Universitario e della  
ricerca

**DIRETTORE RESPONSABILE**

*Dott. Maurizio BLOCK*

**CURATORE DELL'OSSERVATORIO TRIBUTARIO**

*Dott. Giuseppe LEOTTA*

In copertina:

A. Canova, "Allegoria della Giustizia" (1792)  
Bassorilievo in gesso - Gallerie di Piazza Scala, Milano

## S O M M A R I O

<i>Editoriale – Il percorso a ostacoli delle riforme</i> (di Giuseppe LEOTTA)	<i>pag. 2</i>
<i>Il rapporto Stato-contribuenti dopo la riforma fiscale: una questione di diritti individuali e benessere collettivo</i> (di Marco OSNATO)	<i>pag. 7</i>
<i>Il primo concorso per il reclutamento dei magistrati tributari</i> (di Giulio CORSINI)	<i>pag. 15</i>
<i>Accordi e “formazione condivisa” di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria</i> (di Valerio FICARI)	<i>pag. 19</i>
<i>Il giudicato: un colosso dai piedi d’argilla</i> (di Mariantonietta MONFREDI)	<i>pag. 42</i>
<i>L’IVA sul tributo nei recenti orientamenti giurisprudenziali: i limiti di un apparente paradosso</i> (di Pietro SELICATO)	<i>pag. 51</i>
<i>Rassegna di giurisprudenza</i> (a cura di Maurizio LUBRANO e Luca NANIA)	<i>pag. 69</i>
<i>Novità editoriali</i>	<i>pag. 125</i>

# L'IVA SUL TRIBUTO NEI RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI: I LIMITI DI UN APPARENTE PARADOSSO



**Pietro SELICATO**

**Professore ordinario di diritto tributario -  
Università degli Studi Roma "La Sapienza"**

**Sommario:** 1. Premessa. - 2. Il presupposto dell'IVA nelle sue origini europee. - 3. La base imponibile delle operazioni soggette all'imposta: tra onerosità e sinallagma. - 4. I limiti al concorso di un'entrata pubblica alla formazione della base imponibile. - 5. Un recente caso concreto: l'IVA sugli Oneri Generali del Sistema Elettrico.

## **1. Premessa.**

La base imponibile ai fini dell'IVA delle cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'imposta viene spesso aumentata dal cedente o prestatore dell'ammontare corrispondente ai tributi o ad altri prelievi coattivi che quest'ultimo riversa agli enti pubblici impositori.

Nel corso degli anni, molte di queste situazioni hanno dato luogo all'avvio di controversie che si sono concluse con esiti in apparenza alterni, interessando più volte la Corte di giustizia dell'Unione europea. Alcune di esse sono ancora *sub iudice* e la loro soluzione è alquanto dibattuta a causa delle notevoli incertezze che sono sorte sull'interpretazione e sull'applicazione delle norme che disciplinano la materia.

In prima battuta, verrebbe da osservare che, legittimando l'applicazione di una "imposta sull'imposta", si creerebbe ciò che anni or sono fu definito un "mostro fiscale"<sup>1</sup> poiché, qualora lo

---

<sup>1</sup> E. DE MITA, *Razionalità e certezza della tassazione*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta Fondamentale*, Atti del Convegno, Milano, 6-7 maggio 1988 (Giuffrè, Milano, 1990), 393,

Stato assoggettasse ad IVA un tributo gravante sul bene ceduto o sul servizio prestato, tale aumento produrrebbe sull'acquirente un indebito effetto moltiplicatore dell'onere tributario, determinando un aumento della base imponibile dell'IVA non correlato al valore economico dell'operazione ad essa soggetta, con duplice violazione sia del principio fondamentale nazionale della capacità contributiva sia dei principi europei in materia di imposte sulla cifra di affari.

Purtuttavia, la ricerca di una soluzione accettabile di tali questioni deve basarsi necessariamente su un'accurata analisi degli elementi che delineano le singole fattispecie prese in considerazione dalla giurisprudenza (che, a ben vedere, benché molto simili tra loro, si presentano alquanto di-verse l'una dall'altra). Di conseguenza, per acquisire gli elementi utili a definire caso per caso il perimetro della base imponibile da calcolare in queste situazioni non si può fare a meno di procedere in via preliminare alla ricostruzione delle norme che regolano l'individuazione del presupposto dell'IVA.

In virtù degli obblighi di armonizzazione dell'imposta sulla cifra di affari cui sono soggetti gli Stati membri dell'Unione europea dall'art. 113 del TFUE, la soluzione di questi problemi è in gran parte affidata all'interpretazione e all'applicazione delle Direttive europee in materia di IVA<sup>2</sup>, come emerge dall'interpretazione data dalla Corte di giustizia europea, che, come si vedrà nel seguito, è stata più volte impegnata su casi di "imposta sull'imposta" riguardanti l'Italia.

## **2. Il presupposto dell'IVA nelle sue origini europee.**

Come è noto, l'imposta sul valore aggiunto si applica a seguito del compimento di singole operazioni imponibili, anche se, al fine di renderne più agevole l'applicazione, il Legislatore ha adottato meccanismi basati sulla liquidazione delle masse di operazioni di acquisto e di vendita effettuate in un determinato periodo<sup>3</sup>.

Pertanto, a differenza di quanto non accada per molti altri tributi previsti nel nostro sistema impositivo, nel D.P.R. n. 633/1972, nulla viene direttamente stabilito sul presupposto dell'imposta<sup>4</sup>.

Tale mancanza ha impegnato a lungo la letteratura nell'analisi dell'articolato meccanismo che governa l'applicazione dell'IVA, nel tentativo di rinvenire al suo interno i parametri di legittimazione di questa particolare forma di prelievo, anche in ordine a criteri di riferibilità soggettiva, alla luce del

---

ed ivi 396, evidenzia che la discrezionalità del legislatore non può mai oltrepassare i limiti della razionalità, creando prelievi non giustificati da un solido ancoraggio alla capacità economica richiamata dall'art. 53 Cost.

<sup>2</sup> Come è noto, l'IVA fu introdotta in Italia dal D.P.R. 26/10/1972, n. 633, per recepire le Direttive n. 67/227/CEE (Prima Direttiva IVA) e 67/228/CEE (Seconda Direttiva IVA), entrambe dell'11/4/1967. Ad esse seguirono numerose Direttive, tra cui la n. 77/388/CEE dell'11/5/1977 (Sesta Direttiva). Per integrare in un unico testo normativo le numerose modifiche ed aggiunte intervenute successivamente ad opera di ulteriori direttive, fu emanata la Direttiva 2006/112/CE del 28/11/2006 adottando la tecnica della "rifusione". Sulle origini europee dell'IVA cfr. P. SELICATO, *Le imposte sulle società, sulle attività produttive e le imposte indirette in Italia*, in A. Balestrino, E. Galli, L. Spataro, *Scienza delle Finanze*, De Agostini Scuola, Novara, 2015, 418 ed ivi 429-431.

<sup>3</sup> A.F. BASCIU, E. NUZZO, *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. Giur.*, Vol. IV (Treccani, Roma, agg. 1991), 1.

<sup>4</sup> P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, Vol. XLVI, Giuffrè, Milano, 1993, 125 ed ivi sul punto 130.

precepto costituzionale della capacità contributiva<sup>5</sup>.

Tra le diverse soluzioni prospettate<sup>6</sup>, sembra prevalere tuttora l'idea che considera il ruolo degli operatori economici, soggetti passivi dell'IVA in senso formale, come meramente strumentale all'obiettivo di colpire il consumatore finale, ritenuto l'effettivo portatore della capacità contributiva, e che individua nella "immissione al consumo" il fatto generatore dell'obbligo tributario<sup>7</sup>.

Questa tesi, pur avendo suscitato soprattutto nel passato non poche perplessità<sup>8</sup> anche da parte di chi ha pur sempre elevato il consumo ad elemento giustificativo dell'imposta alla luce del principio costituzionale della capacità contributiva<sup>9</sup>, appare tuttora la più accreditata<sup>10</sup> registrando al suo attivo

---

<sup>5</sup> Per una ricostruzione delle varie posizioni cfr. ancora P. FILIPPI, *Valore aggiunto ...*, cit., 130. In argomento, nello stesso senso di cui al testo, cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg., Vol. III, Giuffrè, Milano, 1999, 345, ed ivi spec. 350 e 353-354.

<sup>6</sup> Per una più completa disamina delle diverse tesi cfr. sul punto A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, UTET, Torino, 836 ss.

<sup>7</sup> Rimanendo pur sempre dell'avviso che l'IVA sarebbe un'imposta gravante unicamente sul consumatore finale, A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè, Milano, 1971, 214, ha ritenuto che i versamenti dell'imposta effettuati in occasione di tutti i passaggi intermedi tra il produttore ed il consumatore finale dovessero essere considerati alla stregua di meri acconti sull'ammontare del tributo complessivamente dovuto. Con ulteriore avanzamento di tale prospettiva, R. CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia*, in *Rass. Trib.*, 2000, 322, ha osservato come il problema non sia tanto quello di definire una nozione oggettiva di consumo quanto quello di identificare il consumatore destinatario del servizio.

<sup>8</sup> Basandosi esclusivamente sul sostrato contrattuale del rapporto giuridico sottostante allo scambio, F. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, I, 427, ritiene che il presupposto dell'imposta debba essere ravvisato nelle singole operazioni individuate dall'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972. Vicini a questa impostazione sono S. SAMMARTINO, D. COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Nss. Dig. It., App.*, Vol. III, UTET, Torino, 1987, 1053, i quali affermano (ivi, 1056) che "la qualifica di presupposto va attribuita a ciascuna operazione imponibile posta in essere dagli operatori economici impegnati nella catena di produzione e di distribuzione di un bene o servizio", precisando in nt. (3) che "non c'è presupposto se non c'è un rapporto diretto tra soggetto passivo e Amministrazione finanziaria: ne consegue che il consumatore finale non realizza alcun fatto impositivo perché estraneo al meccanismo di applicazione del tributo considerato sotto il profilo giuridico". A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, I, 725, affaccia l'idea che l'IVA sia un'imposta gravante non sui consumi ma sull'attività esercitata dagli operatori economici e che il suo presupposto consisterebbe nella differenza tra l'IVA sulle vendite e l'IVA sugli acquisti. Tuttavia, nel suo successivo *Diritto ...*, cit., 730 ss., osserva che il meccanismo della detrazione e della rivalsa "concilia esigenze di cautela fiscale con l'interesse a rendere neutra l'imposta rispetto al numero di passaggi compiuti dal bene o servizio prima di giungere al consumo finale" (ivi, 733). Ad avviso di P. FILIPPI, *Valore aggiunto ...*, cit., 131, la configurazione dell'IVA come imposta sui consumi non potrebbe essere condivisa appieno per il motivo che in talune situazioni, come nei casi di operazioni esenti, il soggetto effettivamente inciso dal tributo non è il consumatore finale ma il soggetto Iva che effettua tali operazioni, il quale, non avendo il diritto alla detrazione, finisce col sopportare definitivamente l'onere del prelievo. Tuttavia, è sua opinione che, in generale, "l'obbligo di rivalsa garantisce che il cedente, all'atto della cessione, addebiti l'imposta al cessionario, il quale, se è un consumatore finale, rende, con il suo pagamento, definitiva per l'erario l'acquisizione del tributo" (ivi, 135).

<sup>9</sup> F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto* (ed. provv., Roma, 1974), 17 ss.; in senso conforme R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, in *Enc. Giur.*, Vol. XVI, Treccani, Roma, 1989, 3. Ad avviso di tali Autori parlare di acconti con riferimento all'applicazione del tributo ai passaggi di beni e servizi che hanno luogo nelle fasi intermedie del ciclo produttivo e distributivo sarebbe inesatto, poiché, di norma, in tali fasi viene concessa agli acquirenti, in quanto operatori economici, la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti dai medesimi effettuati nell'esercizio della loro attività, che controbilancia, azzerandolo, il carico tributario imposto all'operatore economico acquirente. Una interessante prospettiva che sembrerebbe conferire rilevanza anche giuridica alla posizione del consumatore finale nell'ottica di una diretta riferibilità a quest'ultimo del fatto indice di capacità contributiva inerente il tributo in esame, è offerta da R. LUPI, op. cit. 5, che attribuisce all'operatore economico un ruolo meramente strumentale al trasferimento in avanti dell'onere tributario e ravvisa la giustificazione dell'imposta in termini costituzionali "nell'operazione imponibile, intesa come obiettivo atto di scambio", ritenendo che i soggetti portatori di capacità economica potrebbero astrattamente essere sia il cedente che il cessionario.

<sup>10</sup> Su posizioni contrarie a quelle basate su logiche di tipo giuridico-formale, si pone L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, 1287, che si dichiara favorevole alla tesi dell'imposta sui consumi e propensa ad affermare, di conseguenza, "la rilevanza giuridica della rivalsa e della detrazione ai fini della individuazione della capacità contributiva colpita dall'IVA" (ivi, 1326). Per un contributo in tal senso, cfr. inoltre R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva ...*, cit. p. 282, il quale, pur non escludendo la riferibilità

la piena coerenza con l'obiettivo indicato dalle direttive comunitarie che hanno posto le fondamenta del sistema comune di imposta sul valore aggiunto<sup>11</sup>.

### 3. La base imponibile delle operazioni soggette all'imposta: tra onerosità e sinallagma.

Ponendo il consumo al centro della ricostruzione del presupposto dell'IVA, l'elemento a cui fare prioritario riferimento ai fini della determinazione della sua base imponibile è quello della verifica della onerosità dell'operazione da assoggettare all'imposta. Se infatti si considera l'IVA come tributo sul consumo di beni e di servizi sul mercato unico, la sua base imponibile non può che essere determinata in misura pari al prezzo effettivamente praticato (o, in casi particolari espressamente individuati, al valore economico di ciascuna transazione).

Ciò che appare evidente è che l'imposta debba essere quantificata in misura corrispondente al valore effettivo delle transazioni eseguite sul mercato, in modo tale da richiedere al consumatore il tributo commisurato al loro esatto ammontare<sup>12</sup>.

Secondo l'art. 13, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, "La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al ce-dente o prestatore secondo le condizioni contrattuali". Dunque, il criterio generale adottato dal Legislatore per accertare l'assoggettabilità ad IVA delle operazioni imponibili individua due elementi la cui presenza va riscontrata congiuntamente:

1. la natura onerosa dell'operazione, che deve essere comunque remunerata "secondo le condizioni contrattuali";
2. la previsione di condizioni economiche "di mercato" (rinvenibile in modo chiaro nel riferimento letterale della norma ai "corrispettivi dovuti").

Questa impostazione è confermata dall'art. 15 dello stesso decreto, che prevede l'esclusione dalla base imponibile delle somme addebitate dal cedente o prestatore al cessionario o committente a

---

dell'IVA al contribuente di diritto (ed anzi precisando che anche questi è tutelato dall'art. 53, comma 1) osserva che è pur sempre il contribuente di fatto che "subisce un depauperamento dovuto all'esigenza di finanziare la spesa pubblica, il quale deve essere giustificato da un'adeguata capacità contributiva".

<sup>11</sup> Sul punto cfr. ancora P. SELICATO, *Le imposte sulle società ...*, cit., 432, ove si osserva che "la creazione di un sistema comune di imposte sulla cifra di affari esige infatti l'applicazione uniforme dell'IVA su tutto il territorio dell'Unione Europea" e si sottolinea che "la Corte di giustizia dell'Unione Europea ha più volte ribadito che l'IVA deve essere applicata fino allo stadio del commercio al dettaglio. Per una conferma della natura di imposta sui consumi attribuita all'IVA nell'ordinamento europeo cfr. Corte giust. CEE, sent. 29/2/1996, C-215/94 (*Mohr*), in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1996, II, 1133, con nota di A. COMELLI, unitamente a Corte giust. CEE, sent. 18/12/1997, C-384/95 (*Landboeden*), in *Rass. Trib.*, 2000, 322, con nota di R. CORDEIRO GUERRA *L'Iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia*. Per una definitiva individuazione del presupposto dell'imposta nella immissione al consumo di beni e servizi e della sua origine europea cfr. A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, CEDAM, Padova, 2000, spec. 41-131 e 133-285.

<sup>12</sup> Giova al riguardo ricordare che il sistema dell'IVA si basa sulla fondamentale distinzione tra "contribuente di fatto" (il consumatore), che resta inciso dal tributo, e "contribuente di diritto" (l'operatore economico), che invece, pur essendo sottoposto agli obblighi di carattere formale (fatturazione, registrazione, dichiarazione e versamento), resta indenne dall'onere del tributo per l'effetto congiunto della rivalsa e della detrazione, che gli consente di ottenere la neutralità del tributo. In questo senso P. SELICATO, *Le imposte sulle società ...*, cit., 433.

titolo risarcitorio (art. 15, n. 1: penalità per ritardi o altri inadempimenti contrattuali) o di mero rimborso (art. 15, n. 3: spese anticipate dal primo in nome e per conto del secondo), confermando pertanto che restano soggette ad IVA le sole somme che costituiscono direttamente o indirettamente il corrispettivo dovuto dal cliente per la cessione del bene o l'esecuzione della prestazione.

La normativa nazionale è pienamente conforme a quella europea (art. 33 Dir. 77/388/CEE, c.d. Sesta Direttiva, sostituito dall'art. 73 della Dir. 2006/112/CE, c.d. "Direttiva Rifusione"), che prevede, salvi casi particolari, che "per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

#### **4. I limiti al concorso di un'entrata pubblica alla formazione della base imponibile.**

Sulla base di queste norme, la Suprema Corte di Cassazione<sup>13</sup> ha affermato costantemente che non è possibile ricomprendere nella base imponibile IVA le somme addebitate al committente o cessionario a fronte di prelievi che hanno natura tributaria, in quanto l'IVA mira a colpire una capacità contributiva che si manifesta quando, in linea con la previsione di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo e non quando si paga un tributo, anche se questo è destinato a finanziare un servizio di interesse generale da cui il medesimo con-tribuyente trae pur sempre un beneficio.

La differenza sta nel fatto che, nell'ipotesi del tributo, tale beneficio non rappresenta la contropartita del pagamento effettuato a fronte di uno scambio ma genera per il contribuente un'utilità soltanto in via indiretta, al pari di quella ricevuta da ogni soggetto appartenente alla collettività.

In coerenza con questo principio, il Giudice di legittimità, con una recente sentenza delle sue Sezioni Unite<sup>14</sup> in cui si è conformato alle statuizioni della Corte costituzionale<sup>15</sup>, ha escluso l'assoggettabilità ad IVA della "Tariffa comunale di Igiene Ambientale" (TIA-1)<sup>16</sup>, ammettendola

---

<sup>13</sup> Cfr., in questo senso, soprattutto Cass. civ., Sez. un., sent. 15/3/2016, n. 5078, che ha dato seguito all'indirizzo già affermato da Cass. civ., Sez. V, con le sentenze: 2/3/2012, n. 3293; 9/3/2012, n. 3756; 13/4/2012, n. 5831. In tema anche Cass. Sez. I civ., 17/2/2012, n. 2320, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, n. 4, II, 665, con nota di G. GIANGRANDE, *Ancora sulla natura tributaria della TIA: riconoscimento del privilegio e rilevanza ai fini iva*, ivi, 669.

<sup>14</sup> Cass. Sez. Un., 7 maggio 2020, n. 8361 che, su richiesta avanzata dalla Sez. III civ. con ord. 5 giugno-29 settembre 2019, ha risolto ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c. il lungo contrasto interpretativo sorto sulla "questione di massima di particolare importanza" già decisa in senso difforme dalle sezioni semplici a causa della sovrapposizione nel tempo.

<sup>15</sup> La Corte costituzionale (sent. 238 del 16-24 luglio 2009), nel riconoscere la natura tributaria della TIA-1, si è richiamata ai criteri stabiliti dalla sua precedente giurisprudenza per qualificare come tributari alcuni prelievi, ovvero: "a) doverosità della prestazione, b) mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e c) collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante" (punto 7.2.1). Lo stesso orientamento era stato accolto da Corte cost., sent. n. 535 del 10-12 maggio 1988 in tema di canoni televisivi.

<sup>16</sup> Di cui all'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (Attuazione delle direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio: il cosiddetto "decreto Ronchi"), successivamente modificato dall'art. 1, comma 28 della L. 9 dicembre 1998, n. 426, e dall'art. 33 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 (finanziaria 2000).

invece per la “Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani”, introdotta in sostituzione della prima e ridenominata “Tariffa Integrata Ambientale” (c.d. “TIA-2”)<sup>17</sup>.

Secondo le Sezioni unite, gli elementi dell’assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore del servizio ed utente, della totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico nonché dell’assenza di un rapporto sinallagmatico, tutti presenti nella TIA-1, consentono di qualificare la detta Tariffa come una mera variante della Tassa sui Rifiuti Solidi Urbani (TARSU) – con cui la prima condivide la qualifica di tributo – mentre portano a collocare tra le entrate patrimoniali di diritto privato (come tali soggette a IVA) la più recente TIA-2<sup>18</sup>.

La Cassazione, dunque, in ossequio a quanto già affermato dalla Consulta<sup>19</sup>, sposa un criterio sostanzialistico, in base al quale, al di là del *nomen iuris* attribuito dal Legislatore, è necessario qualificare come tributarie le entrate caratterizzate dalla doverosità della prestazione e dal collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

Anche la Corte di giustizia europea, richiamandosi prima all’art. 11, par. 1, lett. a) della Direttiva 77/388/CEE, trasfuso nell’art. 78, par. 1, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE<sup>20</sup>, ha costantemente osservato che non devono essere incluse nella base imponibile IVA le somme dovute dal cessionario o committente a titolo di imposte, dazi, tasse e prelievi di qualsiasi tipo soltanto se esse sono poste a carico del destinatario della cessione o prestazione e riversate all’ente impositore dal fornitore del servizio “in nome e per conto” del destinatario stesso mentre sono compresi nell’imponibile della cessione o prestazione i prelievi dovuti dal cedente o prestatore e portati ad aumento del relativo prezzo.

La questione era già stata sollevata dinanzi alla Corte nel corso del noto caso Bozzi<sup>21</sup> ma non è stata presa in considerazione nella sentenza, essendo estranea alla specifica questione controversa<sup>22</sup>.

Invero, la Commissione<sup>23</sup> aveva eccepito che, stante la sua natura palesemente tributaria,

---

<sup>17</sup> Cfr. art. 5, comma 2-quater, del D.L. 30 dicembre 2008, n. 208 (Misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell’ambiente), convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2009, n. 13 che ne ha modificata la denominazione come indicato nel testo.

<sup>18</sup> Per queste conclusioni cfr. ancora Cass. Civ. Sez. Un., sent. 8631/2020, § 9.2.2, ove si afferma che l’assoggettabilità ad IVA della “TIA-2” sussiste poiché la sua disciplina “individua il fatto generatore dell’obbligo di pagamento della T.I.A. 2 nella produzione di rifiuti, ancorando il debito all’effettiva fruizione del servizio, e, al tempo stesso, diversamente dal passato, assegna natura di corrispettivo alla tariffa, parametrando l’entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti” (ivi, punto 9.2.2.).

<sup>19</sup> In questo senso Corte cost., sent. 10-14 marzo 2008, n. 64 in materia di COSAP, riguardante il limite oggettivo della giurisdizione tributaria desumibile dall’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, ove riferimenti alle sentenze della stessa Corte n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005).

<sup>20</sup> A norma del quale: “Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA”.

<sup>21</sup> Corte giust. CE, sent. 7 maggio 1992, C-347/1990 (*Bozzi c/Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza a favore degli Avvocati e Procuratori Legali*), comunemente nota come “Sentenza Bozzi”.

<sup>22</sup> Nel caso Bozzi si discuteva della compatibilità con l’art. 33 della Direttiva 77/388/CE del contributo integrativo avente le caratteristiche del contributo integrativo dovuto dagli avvocati e procuratori legali alla loro Cassa di previdenza, che questi hanno la facoltà di addebitare ai loro clienti.

<sup>23</sup> L’Avvocato Generale Jacobs, al § 18 delle sue Conclusioni, ricorda che la Commissione, basandosi sulla evidente natura tributaria del contributo, aveva osservato che l’esclusione del contributo integrativo dalla base imponibile dell’IVA

escludere il contributo integrativo dalla base imponibile IVA fosse in contrasto con l'art. 11 della Sesta Direttiva e, pertanto, che l'art. 33 della Sesta Direttiva IVA non potesse ostare al suo mantenimento nell'ordinamento nazionale. Ma l'Avvocato Generale aveva ritenuto che “la questione se il contributo integrativo debba essere incluso nella base imponibile è, a mio parere, una questione distinta”. E, richiamandosi ad un precedente orientamento della Corte<sup>24</sup>, ha comunque escluso “che tale elemento possa di per sé avere l'effetto di cambiare un'imposta, dazio o prelievo in un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33”<sup>25</sup>.

Nella sua giurisprudenza successiva, la Corte europea ha chiarito che l'obbligo, per il soggetto passivo, di includere un prelievo coattivo pubblico nella base imponibile IVA del corrispettivo da richiedere all'acquirente del bene o servizio sussiste in presenza dei seguenti requisiti:

- a) la sussistenza di un legame diretto del tributo o altro prelievo con l'operazione economica da cui deriva la cessione o prestazione<sup>26</sup>;
- b) l'identità del “fatto generatore” (o presupposto, che non va confuso con la “base imponibile”) dell'IVA e dell'altra imposta<sup>27</sup>;
- c) la circostanza che il prestatore “abbia versato l'imposta [n.d.r.: l'altra imposta] in nome e per conto proprio” e non dell'acquirente<sup>28</sup>;
- d) il fatto che il tributo oggetto di riaddebito grava sul fornitore dell'operazione soggetta ad IVA,

---

sarebbe stata incompatibile con l'art. 11, A, n. 2, lett. a), della Sesta Direttiva, oggi trasfuso nell'art. 78, par. 1, lett. a) della Direttiva 2006/112/CE, cit.

<sup>24</sup> Corte giust. UE, sent. 13 luglio 1999, C-93/88 e 94/88 (*Wisselink e a./Staatssecretaris van Financiën*), riguardante l'imposta straordinaria olandese sulla fornitura e sull'importazione di autovetture (BVB), ove si afferma che ha l'art. 33 della Sesta Direttiva “ha lo scopo di impedire che il funzionamento del sistema comune di IVA sia compromesso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi e che colpiscano le operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA”.

<sup>25</sup> Avv. Gen. Jacobs, Conclusioni del 19 marzo 1992 nella causa C-347/1990 (*Bozzi*), § 19.

<sup>26</sup> Dopo la più risalente Corte giust. CE 23 settembre 1988, C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics Ltd*), cfr. Corte giust. CE, sent. 1 giugno 2006, C-98/05 (*De Danske Bilimportører - DBI*), ha stabilito la non assoggettabilità ad IVA dell'imposta danese sull'immatricolazione dei veicoli a motore, poiché questa è richiesta dal venditore unitamente al prezzo di vendita ma è dovuta in occasione dell'immatricolazione e non della cessione del veicolo (§ 17); affermando il medesimo principio, la Corte si è pronunciata nel senso opposto nella sent. 28 luglio 2011, C-106/10 (*Lidl*) per l'Imposta Sui Veicoli (ISV) applicata in Portogallo, constatando che questa, essendo “direttamente connessa alla fornitura dei veicoli che rientrano nel suo ambito di applicazione” (ivi, § 39), deve essere inclusa nella base imponibile; per l'affermazione che le imposte e gli altri prelievi, per essere compresi nella base imponibile “*alors même qu'ils ne représentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique de la livraison du bien, ils doivent présenter un lien direct avec cette livraison*”, cfr. altresì Corte giust. UE 20 maggio 2010, C-228/09 (*Commissione c/Repubblica di Polonia*), § 30; in senso conforme sull'identica fattispecie cfr. anche Corte giust. UE, sent. 11 giugno 2015, C-256/14 (*Lisboagás*), concernente il riaddebito agli utenti delle tasse comunali di occupazione del sottosuolo (TOS) cui in portogallo è soggetto il gestore degli impianti sotterranei di distribuzione del gas, ed ivi in particolare ai §§ 33 e 34, ove si afferma che il costo delle TOS “fa parte dell'insieme delle spese sopportate dalla Lisboagas e comprese nel prezzo della sua prestazione” e che per questo motivo “l'importo delle TOS costituisce un elemento del corrispettivo”.

<sup>27</sup> Ancora Corte giust. UE, C-256/14 (*Lisboagás*), ove molto incisivamente si osserva (§§ 30 e 31) che “le TOS sono versate dalla Lisboagás ai comuni, preliminarmente e indipendentemente dall'operazione soggetta ad IVA, ... come corrispettivo per l'utilizzo del demanio pubblico comunale”, da ciò desumendosi “le TOS non rappresentano un valore aggiunto e non costituiscono il corrispettivo economico dell'operazione soggetta ad IVA”.

<sup>28</sup> Corte giust. UE, C-228/09 (*Commissione c/Repubblica di Polonia*) che ha ritenuto illegittima l'inclusione nella base imponibile IVA dell'accisa sugli autoveicoli polacca perché l'operatore non ha pagato l'imposta “*en son nom et pour son propre compte*”, precisando che è questo “*qui constitue l'aspect déterminant pour l'inclusion d'une taxe dans la valeur du bien livré*” (ivi, § 40); in senso conforme Corte giust. UE, C-106/10 (*Lidl*), § 36.

il quale, tutt'al più, agisce in qualità di “sostituto d'imposta”<sup>29</sup>.

È da sottolineare che la Corte europea, in senso analogo all'orientamento assunto in Italia dalla Corte costituzionale e dalla Cassazione<sup>30</sup>, ha ribadito più volte che “la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo con riferimento al diritto dell'Unione incombe alla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che viene ad esso attribuita nel diritto nazionale”<sup>31</sup>.

Entrando nel merito di questo aspetto, la Corte ha osservato<sup>32</sup> che, perché si configuri un tributo, è necessario innanzitutto che sussista un obbligo di pagare le somme richieste e che, in caso di mancato rispetto di tale obbligo, il soggetto passivo sia perseguito dalle autorità competenti, fermo restando che, nel caso di un'imposta indiretta, il soggetto giuridicamente debitore di siffatti pagamenti non è necessariamente il consumatore finale sul quale si ripercuotono detti oneri.

In secondo luogo, secondo la Corte, i prelievi di natura tributaria non sono destinati a remunerare un particolare servizio ma realizzano finalità di interesse generale, secondo i criteri di ripartizione stabiliti dalle pubbliche autorità<sup>33</sup>.

In conformità ai detti criteri, le accise, la cui natura tributaria non è in discussione, sono pacificamente incluse nella base imponibile IVA in quanto presentano tutte le caratteristiche individuate dalla menzionata giurisprudenza comunitaria, perché si tratta di tributi gravanti sul fornitore (per il quale l'ammontare del prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto) e da questi trasferiti sull'acquirente<sup>34</sup>.

In buona sostanza, l'accisa è dovuta dai soggetti che forniscono il prodotto ai consumatori; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'accisa è traslato su di lui attraverso l'aumento del prezzo di vendita, in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico che viene governato dalle dinamiche del mercato. Ne deriva che il rapporto tributario inerente al pagamento dell'accisa si svolge soltanto tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono i prodotti, essendo ad

---

<sup>29</sup> Corte Giust. UE, sent. 5 dicembre 2013, cause riunite C-618/11 e C-637/11 (*TVT*), § 46. Da questa pronuncia si deduce che deve restare fuori dal campo di applicazione dell'art. 78.1.a) della Direttiva Rifusione i casi in cui il soggetto interposto si limiti a riscuotere e a trasferire all'ente impositore un'imposta dovuta esclusivamente dal cessionario o committente.

<sup>30</sup> La Corte costituzionale ha da sempre accolto un criterio sostanzialistico. Nella sentenza n. 64/2008 si afferma, infatti, che, al di là del *nomen iuris* indicato dal legislatore, è necessario verificare se il canone o la tariffa risponde ai criteri che consentono di qualificare come tributarie alcune entrate erariali, criteri che “consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante”. Per i precedenti nello stesso senso si vedano, *ex multis*, le sentenze nn. 334/2006 e 73/2005. Cfr. altresì Corte cost., sent. n. 238/2009 e Cass. Civ., Sez. un., sent. n. 8361/2020, citate *supra*.

<sup>31</sup> Corte giust. UE, sent. 18 gennaio 2017, C-189/15 (*Fondazione Santa Lucia*), § 29, ove riferimenti sul punto specifico alle sentenze 12 dicembre 2006, C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), § 107, e 24 giugno 2010, cause riunite C-338/08 e C-339/08 (*P. Ferrero e C. e General Beverage Europe*), § 25.

<sup>32</sup> Corte giust. UE, sent. 18 gennaio 2017, C-189/15, § 32.

<sup>33</sup> La Corte UE, sent. C-189/15, cit., riconosce il ricorrere di questo elemento nel caso degli Oneri Generali del Sistema Elettrico, su cui si dirà *infra*, al § 5.

<sup>34</sup> In tal senso Cass. 3 ottobre 2018, n. 24015, ove si riconduce l'accisa al caso indicato *supra*, nel testo di questo paragrafo, al punto a).

esso estraneo l'utente consumatore<sup>35</sup>. E come in altra sede rilevato dalla Corte, “i due rapporti, quello fra fornitore ed amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico”<sup>36</sup>.

Per quanto evidenziato con riferimento all'esigenza di valutare singolarmente le singole figure, le suesposte conclusioni non sono automaticamente replicabili.

Nella peculiarità di ciascuna di esse, vale la pena evidenziare il caso della “tassa di lotteria”, nel quale le Sezioni unite della Suprema Corte di Cassazione<sup>37</sup> hanno riscontrato una situazione del tutto speculare a quella delle accise. Benché basato su fonti normative completamente diverse (l'art. 52 del R.D.L. 19/10/1938, n. 1933), il caso fornisce comunque elementi utili alla ricostruzione della nozione di corrispettivo rilevante ai fini fiscali e alla possibile inclusione in tale ambito della parte del detto corrispettivo costituita dal mero riaddebito di un onere tributario.

Ivi, infatti, si poneva la questione se il prezzo di acquisto degli oggetti-premio, ai fini della determinazione della base imponibile della tassa, includesse o meno anche l'ammontare dell'IVA dovuta. Invero, la soluzione fornita in quel caso si articolava su una esegesi della specifica disciplina di riferimento, da cui però la Cassazione ha desunto che la nozione di corrispettivo rilevante nella specifica vicenda dovesse identificarsi “nel significato civilistico del termine” e, pertanto, tenere escluso dal suo ambito il tributo IVA<sup>38</sup>.

Secondo la Corte, invero, l'estensione della base imponibile ai prelievi di carattere fiscale che si cumulano con il corrispettivo non è sconosciuta all'ordinamento tributario. Nondimeno, essa “costituisce un'anomalia rispetto ai principi fondamentali, “in base ai quali un prelievo fiscale – conseguenza, e non indice, di capacità contributiva – non può costituire in tutto o in parte base imponibile per un nuovo prelievo di analoga natura. Ne consegue che, in assenza di apposita previsione normativa, si deve ritenere che la componente fiscale non costituisca prezzo e non faccia parte della base imponibile”<sup>39</sup>.

## **5. Un recente caso concreto: l'IVA sugli Oneri Generali del Sistema Elettrico (OGSE)**

In questi ultimi tempi la giurisprudenza di merito si sta occupando, con esiti alterni<sup>40</sup>, della

---

<sup>35</sup> Così, testualmente, Cass. Civ., Sez. V, sent. 23 ottobre 2019, n. 27099.

<sup>36</sup> Cass. Civ., Sez. trib., 19 aprile 20143, n. 9567, ove ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

<sup>37</sup> Cass. Civ., Sez. un., sent. 29 aprile 1997, n. 3671, § 4.

<sup>38</sup> Nel senso di cui al testo cfr. Cass. n. 24015/18, cit.

<sup>39</sup> Così, ancora, Cass. Civ., Sez. un., sent. n. 3671/1997, cit., § 6.

<sup>40</sup> Un primo arresto favorevole alla esclusione degli OGSE dalla base imponibile IVA risale alla sentenza n. 504 del 16 ottobre 2019 della Commissione tributaria Provinciale di Varese. Ad essa hanno fatto seguito la Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. VII, sent. 28 febbraio 2022, n. 712; Corte Giust. Trib. I Grado Roma, Sez. 25, sent. 24 ottobre 2022, n. 11923/2022; Corte Giust. Trib. I Grado Roma, Sez. 21, sent. 28 agosto 2023, n. 10758/2023. Da ultimo, Corte. Giust. Trib. II Grado Lazio, sent. 18 giugno 2024, n. 17104/24 ove si sottolinea che 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 degli utenti”.

inclusione nella base imponibile IVA delle maggiorazioni applicate sulle fatture delle utenze elettriche (“Bollette”) per il recupero degli Oneri Generali del Sistema Elettrico (OGSE)<sup>41</sup>.

Le controversie nascono a seguito dei ricorsi proposti dagli Utenti sul silenzio o sul diniego del rimborso opposto dagli uffici fiscali competenti. Tralasciando le numerose eccezioni di carattere procedurale e processuale che vengono sollevate dall’Amministrazione finanziaria per resistere alle richieste di rimborso, occorre in questa sede soffermarsi in modo particolare sul merito della controversia, che consiste nella individuazione della natura giuridica degli OGSE e nel loro conseguente trattamento ai fini dell’IVA.

Valga a questi fini la ricostruzione che segue.

Nelle fatture emesse per la somministrazione di energia elettrica, le imprese distributrici (i “Gestori”) addebitano in via di rivalsa agli Utenti l’IVA calcolata sugli importi loro addebitati. Insieme ai corrispettivi applicati per l’erogazione dell’energia e per i servizi ad essa accessori, i Gestori includono nella base imponibile anche gli OGSE che, tuttavia, non costituiscono nemmeno in parte il corrispettivo dovuto dagli Utenti per l’erogazione dell’energia.

Invero, l’onere degli OGSE costituisce un debito proprio degli Utenti finali che i Gestori si limitano a riscuotere per conto della Cassa Conguaglio del Settore Elettrico, ente pubblico istituito nel 1961 che, con l’art. 1, comma 670, della L. 28/12/2015, n. 208, portante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)”, ha assunto la denominazione di “CSEA – Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali” e opera con autonomia organizzativa, tecnica e gestionale sotto la vigilanza del Ministero dell’economia e delle finanze e dell’Autorità per l’Energia Elettrica, il Gas e il Sistema Idrico (AEEG).

La CSEA svolge la sua attività con competenze in materia di accertamento, riscossione e versamento di prestazioni patrimoniali imposte dall’AEEG, nonché di supporto finanziario, informatico e amministrativo, al fine di garantire il funzionamento e l’adeguamento tecnologico del sistema di distribuzione dell’energia in condizioni di concorrenza, di sussidiare le imprese sfavorite nel periodo d’avvio delle liberalizzazioni e di coprire gli oneri generali di sistema.

I Gestori riscuotono gli OGSE addebitandoli agli Utenti nelle Bollette e li riversano integralmente alla CSEA, che provvede alla gestione dei fondi così acquisiti finanziando gli interventi di interesse generale indicati dalla legge. In particolare, tra questi, la promozione dell’energia da fonti rinnovabili e dell’efficienza energetica, la messa in sicurezza del nucleare e le compensazioni territo-

---

Non sono mancate decisioni di segno contrario sul merito delle richieste: Comm. Trib. Prov. Roma, sent. n. 800/13/2022, del 25 gennaio 2022; Corte Giust. Trib. I Grado Roma, Sez. 25, sent. 12 febbraio 2024, n. 3335/2024.

Così come quelle che hanno ritenuto inammissibili per carenza della legittimazione attiva le azioni proposte dagli Utenti dinanzi al giudice tributario. In tal senso: Corte Giust. Trib. II Grado Piemonte Torino, 26 settembre 2023, n. 391; Corte Giust. Trib. I Grado Roma, Sez. 13, con le sentenze gemelle del 26 marzo 2024, n. 5156 e n. 5157/2024.

<sup>41</sup> Istituiti dall’art. 3, commi 10 e 11, del D.Lgs. n. 79 del 1999 (Attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell’energia elettrica).

riali, i regimi tariffari speciali per la società Ferrovie dello Stato, le compensazioni per le imprese elettriche minori, il sostegno alla ricerca di sistema nel settore dell'elettricità nonché la copertura del c.d. "bonus elettrico" e delle agevolazioni per le imprese a forte consumo di energia elettrica<sup>42</sup>.

Le somme dovute alla CSEA hanno, pertanto, il carattere della coattività e il mancato rispetto dei termini stabiliti per il loro versamento comporta l'applicazione di interessi di mora nella misura stabilita dalla legge. In questi casi la CSEA ha il potere di attivare le procedure per il recupero coattivo del credito tramite l'Agenzia delle Entrate – Riscossione.

Quanto alla sussistenza in capo agli OGSE degli ulteriori requisiti che consistono di annoverarli tra le entrate tributarie, va ricordato che nella nostra Costituzione i riferimenti ai prelievi coattivi di ricchezza sono molteplici e variano notevolmente in base alle modalità e alle sedi in cui viene presa in considerazione la potestà finanziaria dello Stato.

A ben vedere, la Carta non definisce la nozione di "tributo" ma raggiunge tale risultato soltanto in modo indiretto<sup>43</sup>. I prelievi coattivi riconducibili in modo specifico alla nozione di tributo sono caratterizzati dal requisito della solidarietà e, come tali, rientrano nella copertura dell'art. 53, comma 1, Cost., che definisce il principio di capacità contributiva<sup>44</sup>.

Ma tra le entrate pubbliche coattive rientra anche il concetto di "prestazione patrimoniale imposta", disciplinato dall'art. 23 Cost., che copre l'area più vasta dei prelievi considerati *lato sensu* "tributari". In questa categoria sono comprese tutte le entrate pubbliche dotate del requisito della coattività<sup>45</sup>, nelle quali gli aspetti pubblicistici dell'intervento delle autorità assumono un peso decisivo unitamente alla disciplina della destinazione e dell'uso di beni o servizi.

Per questi prelievi "si verifica che, in considerazione della loro natura giuridica, della situazione di monopolio pubblico o della essenzialità di alcuni bisogni di vita soddisfatti da quei beni o servizi, la determinazione della prestazione sia unilateralmente imposta con atti formali autoritativi,

---

<sup>42</sup> In questo senso, ARERA (AUTORITÀ DI REGOLAZIONE PER ENERGIA RETI E AMBIENTI), *Nota in merito alla deliberazione 50/2018/R/eel e al documento per la consultazione 52/2018/R/eel – Tema riscossione e versamento oneri generali di sistema*, osserva che essi "sono previsti dal legislatore al fine di finanziare specifici obiettivi di interesse generale a vario titolo afferenti al sistema elettrico, quali ad esempio il sostegno allo sviluppo delle fonti di rinnovabili, bonus sociale, ecc.; essi hanno natura di imposte indirette, che la legge (D.Lgs. n. 79/99, c.d. decreto Bersani) ha costruito come 'maggiorazioni' dei corrispettivi del servizio di trasporto di energia elettrica". Una puntuale ricostruzione delle diverse tipologie dei prelievi rientranti negli OGSE è offerta da Cass. Civ. Sez. un., sent. 18 dicembre 2023, n. 35282, al § 10. Sulla base della detta analisi, le Sezioni Unite osservano (§ 11) che gli OGSE "sono variamente destinati alla copertura dei costi relativi ad attività di interesse generale legate al sistema energetico nazionale".

<sup>43</sup> A questo proposito, anche le Sezioni Unite, nella richiamata sent. 35282/2023 (§ 26) sottolineano: "Ricondurre una prestazione patrimoniale nel novero dei tributi, in assenza di una espressa definizione di tributo, rappresenta, come già visto, tema controverso sia in ambito nazionale, che unionale".

<sup>44</sup> Secondo Cass. Civ., Sez. un., n. 35282/2023, mentre è vero che le prestazioni tributarie integrano tutte "prestazioni imposte" ai sensi dell'art. 23 della Costituzione, "le prime non esauriscono affatto il novero delle seconde, per cui l'assenza del carattere della 'doverosità' senz'altro esclude la qualificabilità di una prestazione come tributaria ma la sua presenza, viceversa, può rilevare soltanto da 'indizio' della possibile natura tributaria della prestazione medesima".

<sup>45</sup> Nella sentenza n. 35282/2023, cit., le Sezioni Unite evidenziano (§ 28) "che la doverosità della prestazione deve essere intesa come obbligatorietà ex lege della stessa, in opposizione a quella *ex contractu*, nella prospettiva che attraverso l'adempimento della prestazione si realizzino quei doveri di solidarietà politica, economica e sociale sanciti agli artt. 2 e 53 della Costituzione".

che, incidendo sostanzialmente sulla sfera dell'autonomia privata, giustificano la previsione di una riserva di legge<sup>46</sup>.

Pertanto, come la Corte costituzionale ha più volte affermato<sup>47</sup>, rientrano nella nozione di prestazione patrimoniale imposta anche prestazioni di natura non tributaria e aventi funzione di corrispettivo quando, per i caratteri e il regime giuridico dell'attività resa, sia pure su richiesta del privato, a fronte della prestazione patrimoniale, appare prevalente l'elemento della imposizione legale. Come è noto, in questo concetto la Corte ha incluso anche le somministrazioni di acqua, gas ed energia elettrica proprio in quanto, benché dipendenti da accordi contrattuali, sono dirette a soddisfare "bisogni di vita" ritenuti "essenziali". Pertanto, la nozione di prestazione patrimoniale imposta comprende sia entrate di origine pubblicistica, imposte in assenza di una contropartita, sia entrate di origine contrattuale, collegate ad uno scambio.

È evidente da quanto appena detto che ai rimborsi degli oneri in questione non possa essere attribuita natura privatistico-sinallagmatica ma che le posizioni dei soggetti colpiti dai prelievi siffatti (*in primis* gli Utenti) trovino copertura – se non nell'art. 53 Cost. (che riguarda le sole imposte) – almeno negli artt. 3 e 23 Cost., stante la loro natura di prestazioni patrimoniali imposte incluse nella sfera pubblica<sup>48</sup>.

Questa conclusione viene esplicitamente ripresa dalle Sezioni Unite<sup>49</sup>, le quali, pur negando la natura strettamente tributaria degli oneri in questione:

- a) danno per acquisita la doverosità della relativa prestazione, riconoscendo<sup>50</sup> che "gli ODGS sono senz'altro dovuti ex lege, atteso che ... (omissis) gli utenti finali [non] hanno alcun mezzo per sottrarsi al loro pagamento, salva la rinuncia alla fornitura di energia, scelta che impatterebbe inevitabilmente su bisogni essenziali della vita";
- b) riconoscono il loro collegamento alla pubblica spesa siccome destinati<sup>51</sup> "alla copertura di costi per attività d'interesse generale (il sostegno delle energie rinnovabili, l'erogazione di contributi e incentivi vari, ecc.)".

D'altra parte, i soggetti tenuti al pagamento degli OGSE in base alle vigenti norme di legge sono gli Utenti, pur essendo altrettanto evidente che i medesimi non ne ritraggono alcuna utilità e sono a chiamati a farvi fronte soltanto nell'adempimento del loro dovere di solidarietà.

È ben vero che<sup>52</sup> gli Utenti del sistema elettrico hanno un interesse diretto al mantenimento della regolarità, economicità ed efficienza del servizio dai medesimi richiesto a titolo individuale, per

---

<sup>46</sup> Corte cost., sent. n. 236 del 10 giugno 1994.

<sup>47</sup> Oltre alla sent. n. 236/1994, si vedano altresì le sentenze n. 435/2001 e n. 215/1998.

<sup>48</sup> Per una conferma L. SALVINI, *Oneri di sistema a difesa del consumatore*, in *Energia*, n. 4/2018, 6.

<sup>49</sup> Cass. Civ., Sez. un., sent. 35282/2023, cit.

<sup>50</sup> Cass. Civ., Sez. un., sent. 35282/2023, cit., § 28.

<sup>51</sup> § 27 e, più in dettaglio, § 11.

<sup>52</sup> Come, ancora, osserva Cass. Civ., Sez. un., sent. 35282/2023, cit. (§ 30).

cui la “maggiorazione” in oggetto finisce per incidere su una delle prestazioni del contratto di utenza. Ed è anche vero che, seppure non destinata a remunerare direttamente la controprestazione ricevuta, la stessa “maggiorazione” appare volta, quantomeno indirettamente, a soddisfare gli specifici, ancorché diversificati, interessi dei soggetti che a quel sistema partecipano in quanto utenti.

Tuttavia, la generalità dei consociati ha un interesse certamente superiore a quello dei singoli Utenti, poiché la regolare somministrazione dell’energia è necessaria al funzionamento dell’intero “sistema Paese” (si pensi, per fare soltanto un esempio, alla pubblica illuminazione) e consente allo Stato di erogare i “beni pubblici” previsti dal contratto sociale<sup>53</sup>.

D’altra parte, l’obbligo di corrispondere gli OGSE non nasce dal vincolo contrattuale tra Utente e Gestore (essendo anche quest’ultimo coinvolto insieme all’Utente nei relativi obblighi di versamento e di rivalsa) ma è determinato unicamente dalla legge insieme al relativo sistema di applicazione e di controllo ed è amministrato da un ente pubblico (l’ARERA) attraverso atti autoritativi di carattere amministrativo. Ne consegue che il pagamento degli OGSE non ha la natura di un corrispettivo dovuto per ottenere la prestazione consistente nell’erogazione del servizio di fornitura del prodotto energetico, poiché manca nel caso degli OGSE la sinallagmaticità che caratterizza la categoria dei rapporti privati in cui ricorre l’interdipendenza genetica e funzionale tra le prestazioni<sup>54</sup>.

Pertanto, anche a voler riconoscere che negli OGSE non sarebbe rinvenibile il “*proprium* del tributo”<sup>55</sup>, si deve pur sempre ammettere che gli stessi possano rientrare nella più ampia nozione di prestazione patrimoniale imposta possedendo le caratteristiche della coattività e della assenza di una specifica controprestazione, come pacificamente accade in casi analoghi<sup>56</sup>.

In effetti, alla tradizionale tripartizione delle entrate coattive pubbliche tra imposte, tasse e contributi viene da tempo contrapposta una bipartizione dei meccanismi impositivi tra: *a*) tributi coattivi e acasali (le imposte) e *b*) i tributi “facoltativi” causali (le tasse e i contributi)<sup>57</sup>. Il tema si incontra con l’annoso e controverso problema della definizione del concetto giuridico di “tassa” e della inclusione di questa specifica forma di prelievo tra quelli coperti dall’articolo 53 della Costituzione<sup>58</sup>.

---

<sup>53</sup> Per una recente elaborazione della teoria del “contratto sociale” e dei suoi rapporti con la fiscalità nella Costituzione degli Stati Uniti d’America cfr. Y.M. EDREY, R.S. AVI-YONAH, *Introduction to Tax Law and policy*, Foundation Press, Eagan (MN), U.S.A., 2023, cit., in part., 7 ss., 45, 48-50, 100, 102. Sullo stesso tema si veda anche il precedente Y. EDREY, *Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework*, in *American University Law Review*, 56, no. 5 (June 2007): 1187-1228.

<sup>54</sup> Su questo punto Cass. Civ., Sez. un., sent. n. 35282/2023, § 30.

<sup>55</sup> Come si legge in Cass. Civ., Sez. un., sent. n. 35282/2023, § 30.

<sup>56</sup> In questo senso valgono i richiami alle già citate sentenze della Corte costituzionale, nn. 238/2009 e 535/1988.

<sup>57</sup> L. Del Federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell’attuale dibattito tra autorità e consenso*, in *Riv. dir. Fin. Sc. Fin.*, 2009, I, 69.

<sup>58</sup> Sul quale C. Sacchetto, *Tassa*, in *Enc. dir.*, Vol. XLIV, Giuffrè, Milano, 1991, 3, L. Del Federico, *Tassa*, in *Digesto, Disc. priv., Sez. comm.*, Vol. XIV, UTET, Torino, 1998, 321, P. Selicato, *Tasse marittime e portuali*, in *Enc. giur.*, Vol. XXX, Treccani, Roma, 1993, spec. al § 5.

Non v'è dubbio, a tal proposito, che ai fini del corretto inquadramento dei prelievi in esame si debba porre attenzione più alla concreta disciplina del rapporto giuridico ad essi sottostante che alla loro formale denominazione, spesso influenzata dall'intento del legislatore di evitare l'impatto politico-sociale del termine "tassa", adottando talvolta terminologie più concilianti ma meno vicine alla reale natura del prelievo (come quelle di contributi, tariffe, canoni, ecc.)<sup>59</sup>.

Orbene, proprio riferendosi alla concreta disciplina del rapporto giuridico sottostante, la contribuzione richiesta agli Utenti attraverso la "maggiorazione" in Bolletta destinata agli OGSE potrebbe essere accostata alla nozione tributaria della "tassa". Infatti, sul piano economico essa va annoverata senz'altro tra gli strumenti di finanziamento della spesa pubblica (tale essendo anche quella gestita per evidenti fini di interesse generale dalla CSEA). Mentre sul piano giuridico non si può negare la sua natura di "tributo facoltativo", rendendosi dovuta a seguito della richiesta di usufruire del servizio di distribuzione dell'energia ma non avendo alcun nesso economico con l'erogazione del detto servizio.

Inoltre, le norme che disciplinano questa forma di prelievo evidenziano chiaramente l'intento del Legislatore di configurare in senso solidaristico il concorso richiesto agli Utenti, prevedendo:

- a) la giustificazione dell'imposizione a carico dell'Utente di un onere collegato al presupposto della richiesta di energia;
- b) l'acquisizione del gettito in forma coattiva, attraverso il coinvolgimento del Gestore, che viene obbligato ad addebitarne l'onere all'Utente mediante l'applicazione della "maggiorazione" sulla bolletta;
- c) la destinazione delle risorse a finalità di interesse generale, estranee al rapporto di forni-tura dell'energia ma connesse con il presupposto indicato sub a).

Sulla base di questi elementi, le contribuzioni richieste a fronte degli OGSE assumono la natura di un concorso alle spese pubbliche diretto alla gestione delle infrastrutture necessarie ad erogare all'intera collettività un servizio di distribuzione dell'energia elettrica, basato sui criteri di solidarietà e di uguaglianza propri del tributo. In questa disciplina si manifesta con evidenza l'espressione della sovranità dello Stato, che, avvalendosi della propria discrezionalità, ha scelto tra le diverse forme di finanziamento teoricamente applicabili quella ritenuta più idonea a garantire l'efficacia, l'efficienza e l'economicità del risultato da raggiungere.

D'altro canto, la tassa può essere sottratta alla sfera di applicazione del principio di capacità contributiva soltanto ove, diversamente dal caso in esame, trovi una sua razionale giustificazione sul piano commutativo<sup>60</sup>. Da ciò consegue che anche alla tassa, al pari di ogni tributo, può essere riferito il requisito della coattività proprio di ogni prestazione patrimoniale imposta. A ciò non osta il fatto

---

<sup>59</sup> In questo senso L. Del Federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere ...*, cit., 69 ed ivi, spec., nt. 19.

<sup>60</sup> In questo senso si veda L. Del Federico, *Tassa*, cit., 329.

che negli OGSE la coattività si manifesti in misura più attenuata, essendo subordinata alla richiesta di erogazione dell'energia avanzata dall'Utente, poiché quando la richiesta viene formulata il richiedente non può sottrarsi all'obbligo di versamento.

La natura latamente tributaria degli OGSE è stata espressamente riconosciuta anche dal Giudice europeo<sup>61</sup>, che basa le sue conclusioni sul fatto che le somme richieste a copertura degli OGSE sono destinate a “finalità di interesse generale, secondo i criteri di ripartizione stabiliti dalle pubbliche autorità”<sup>62</sup>. In particolare, la Corte di giustizia europea (richiamando la sua precedente giurisprudenza) ha ritenuto di non poter escludere l'esistenza negli OGSE di finalità di interesse generale per il solo fatto che gli oneri in questione non siano versati al bilancio nazionale ma siano trasferiti alla CSEA per essere destinati a determinati utilizzi di interesse generale<sup>63</sup>.

Il Consiglio di Stato ha affermato<sup>64</sup> che “gli oneri di sistema sono dovuti dai clienti finali, che li corrispondono ai traders, i quali, a loro volta, li versano ai distributori, che, come ultimo passaggio, li girano alla Cassa Conguaglio del sistema elettrico e al Gestore servizi elettrici”. Secondo il supremo Giudice amministrativo si deve, pertanto, pervenire alla conclusione che “La norma è chiara nell'individuare, tra i soggetti della filiera elettrica, i ‘clienti finali’, quali soggetti che, dal punto di vista giuridico ed economico, sono obbligati a sostenere i predetti costi”.

Così argomentando, pertanto, anche il Consiglio di Stato ha riconosciuto la totale estraneità del Gestore rispetto alle somme riscosse a titolo di OGSE, relegandolo alla funzione di mero tramite nel rapporto impositivo, che lega gli Utenti del servizio elettrico direttamente agli Enti pubblici destinatari delle somme riscosse.

Con la sentenza che ha chiuso il giudizio a seguito del rinvio pregiudiziale su cui si è pronunciata la Corte di giustizia europea nella causa C-189/15<sup>65</sup>, il Consiglio di Stato pare propendere per la tesi della non qualificabilità degli OGSE come imposte indirette, ma lo fa solo incidentalmente ed esprimendo una mera preferenza che rimane allo stato di ipotesi indimostrata, senza assumere alcun valore di giudicato.

Più specificamente, secondo la Corte di Giustizia<sup>66</sup>, “gli enti che utilizzano i servizi della rete

---

<sup>61</sup> Corte Giust. UE, sent. 18 gennaio 2017, causa C-189/15 (*Fondazione Santa Lucia*), cit., ove (sia pure sotto condizione della verifica da parte del giudice nazionale), la Corte UE afferma conclusivamente che “i corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico costituiscono imposte indirette, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 2003/96”.

<sup>62</sup> Ivi, § 34, ove si osserva i detti oneri vengono distribuiti “sulla base dell'atto di indirizzo del Ministro dello Sviluppo economico del 24 luglio 2013 e delle delibere dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas adottate nell'ottobre 2013, nel quadro del sistema elettrico nazionale”.

<sup>63</sup> Osservando che ciò “non può, di per sé, escludere che gli stessi rientrino nell'ambito del settore della fiscalità” (§ 35).

<sup>64</sup> Cons. Stato, Sez. V, sent. 24 maggio 2016, n. 2182, che ha analizzato l'art. 39, comma 3, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Misure urgenti per la crescita del Paese) al fine di verificare, se i corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico avessero le condizioni per essere qualificati come imposte indirette ai sensi dell'art. 4, paragrafo 2, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 (che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità).

<sup>65</sup> Cons. Stato, Sez. V, sent. n. 346 del 18 gennaio 2018.

<sup>66</sup> Corte giust. UE, C-189/2015, cit., §§ 33, 40, 43 e 44 della parte motiva e § 1) della parte dispositiva.

elettrica hanno un obbligo giuridico di versare i corrispettivi di cui trattasi alla Cassa conguaglio per il settore elettrico” e “spetta al giudice del rinvio confermare la sussistenza di un siffatto obbligo e parimenti quella del controllo del rispetto di quest’ultimo da parte delle autorità competenti”.

Peraltro, nel formulare il rinvio, la Corte europea è stata comunque molto chiara nell’affermare che “i corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico costituiscono imposte indirette, ai sensi dell’articolo 4, paragrafo 2, della direttiva 2003/96”, non lasciando su questo punto alcun margine di apprezzamento.

A questo riguardo, il Consiglio di Stato ha osservato<sup>67</sup> che il motivo di ricorso vertente sulla violazione della detta Direttiva 2003/96/CE sull’energia è, in ogni caso, infondato, a prescindere dalla posizione che si intende assumere circa la natura degli OGSE in quanto:

- qualora si opti per la tesi della non qualificabilità degli OGSE come imposte indirette non si porrebbe alcuna questione di compatibilità della disciplina interna con la citata direttiva, per estraneità al relativo ambito oggettivo di applicazione;
- qualora, invece, si aderisca alla tesi della sussumibilità nella categoria delle imposte indirette, sarebbe dirimente il rilievo della stessa Corte di giustizia<sup>68</sup>, per il quale l’art. 17, paragrafo 1, della Direttiva 2003/96/CE “deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale che prevede sgravi fiscali sul consumo di elettricità, a favore delle imprese a forte consumo di energia, ai sensi della disposizione in parola, unicamente del settore manifatturiero”.

Non ostante la chiara indicazione della Corte UE, il Consiglio di Stato ha accolto la prima delle due tesi ritenendola “munita di maggiore attendibilità” sulla base di ragioni che, data la dichiarata irrilevanza delle stesse ai fini della decisione, vengono appena enunciate e che, comunque, per quanto emerge dalle scarse argomentazioni che le sorreggono, non possono essere condivise.

In primo luogo, il Consiglio di Stato ha ritenuto di poter escludere la natura impositiva degli OGSE poiché questi non vengono “versati al bilancio generale nazionale bensì trasferiti sui conti di gestione istituiti dalla Cassa conguaglio per il settore elettrico”.

L’osservazione è irrilevante, in quanto l’ente che riscuote il tributo è comunque un ente pubblico (la CSEA) che svolge istituzionalmente, al pari di altri enti della stessa natura, la funzione di amministrare per fini di interesse generale le somme acquisite per il tramite dei Gestori. Funzione di cui il Consiglio di Stato pure ha dato atto, menzionando analiticamente le diverse modalità di impiego delle somme riscosse.

Così come prova troppo il riferimento che ha fatto il Consiglio di Stato alla pacifica circostanza che gli stessi OGSE sono “posti a carico definitivo dei clienti finali nell’ambito di un

---

<sup>67</sup> Sent. n. 346/2018, § 8.1.

<sup>68</sup> Corte giust. UE, C-189/2015, cit., § 44.

rapporto di tendenziale natura sinallagmatica con le prestazioni fornite ai predetti”. Non si discute, invero, sul fatto che ad essere chiamati a sostenere l’onere di questi prelievi siano gli Utenti e “clienti finali”, ma va escluso che gli stessi rientrino “nell’ambito” del rapporto sinallagmatico di fornitura dell’energia, essendo riscossi soltanto in occasione e unitamente ai corrispettivi di tali forniture ma traendo causa non nel contratto di somministrazione dell’energia ma nella fonte legislativa che ne prevede l’obbligo in presenza del relativo presupposto.

E, infine, non si può dire che manchi “per tali corrispettivi un sistema di riscossione assimilabile a quello relativo alle entrate tributarie”. Non vi è dubbio, invero, che l’addebito in via di rivalsa che il Gestore opera sull’Utente rientri, inevitabilmente, nel rapporto privatistico che intercorre tra questi ultimi ma la CSEA, quale ente pubblico istituzionale, avrebbe il potere di iscrivere a ruolo le somme non versate in suo favore dal Gestore, analogamente a quello che accade per i Comuni con i tributi di loro competenza, per l’A.C.I. con i tributi automobilistici, i consorzi obbligatori con i contributi di loro competenza. Le somme dovute alla CSEA hanno, pertanto, il carattere della coattività, tipico del tributo, e il mancato rispetto dei termini stabiliti per il versamento comporta l’applicazione di interessi di mora per ritardato o mancato versamento, nella misura stabilita dall’Autorità. Inoltre, la CSEA ha il potere di attivare le procedure per il recupero coattivo del credito tramite l’Agenzia delle Entrate – Riscossione<sup>69</sup>.

Una volta assodato che gli OGSE, a prescindere dal *nomen iuris*, costituiscono un prelievo coattivo di ricchezza destinato a finalità di interesse generale, va accertato se, secondo l’interpretazione della Corte di giustizia europea dell’art. 78, par. 1, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, sussistono gli elementi sufficienti a legittimarne l’esclusione dalla base imponibile dell’IVA.

In sintesi, riportando la situazione degli OGSE alle considerazioni sviluppate dalla giurisprudenza nazionale e unionale in ordine ai limiti dell’obbligo del soggetto passivo (cedente o prestatore) sia obbligato ad includere un’entrata coattiva pubblica nella base imponibile IVA si deve escludere che gli OCSE rientrino in questo obbligo. In effetti, da quanto detto è emerso:

- a) che non sussiste un “collegamento diretto” tra il detto prelievo e l’attività economica da cui deriva la prestazione di servizi o la cessione di beni (essendo la fornitura dell’energia fatturata separatamente e a prezzi stabiliti dall’Autorità, che non comprendono gli OGSE);
- b) che non vi è alcuna identità tra il “fatto generatore” (o presupposto, che non va confuso con la “base imponibile”) dell’IVA (costituito dal corrispettivo per la sola fornitura dell’energia e quello degli OGSE (costituito dall’utilizzo da parte degli Utenti del sistema di distribuzione

---

<sup>69</sup> A ben vedere, di ciò si dà atto nel procedimento per regolamento di giurisdizione deciso dalle Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza n. 35282/2023, in cui si discuteva di una cartella di pagamento, notificata dall’Agenzia Riscossione Sicilia s.p.a., per conto della Cassa per i Servizi energetici e ambientali – CSEA, per il recupero di somme dovute a titolo oneri generali di sistema e componenti tariffarie.

pubblico);

- c) che il prestatore non ha versato gli OGSE “in nome e per conto proprio” ma dell’Utente (anche se il Gestore versa gli OGSE a nome proprio, il soggetto debitore è comunque l’Utente);
- d) il fatto che nel riaddebito degli OGSE da parte del Gestore, quest’ultimo agisce in qualità di “sostituto d’imposta”.

Da questi principi interpretativi si può desumere che l’art. 78, lettera a), della Direttiva Rifusione consenta di distinguere due categorie di tributi:

- a) da una parte ci sarebbero quelli destinati a “fare corpo” con il prezzo e a concorrere a formare la base imponibile IVA, in quanto dovuti dal cedente o prestatore e “ribaltati” sul cessionario o committente senza che quest’ultimo abbia alcun legame con il loro presupposto (l’esempio è quello del contributo integrativo alla cassa avvocati, incorporato per legge nella base imponibile in Italia, a cui si aggiungono le accise);
- b) dall’altra ci sarebbero i tributi direttamente dovuti dal cessionario, che andrebbero esclusi dalla base imponibile IVA, per i quali il cedente o prestatore non fa che richiedere, per conto di un terzo ente impositore, un onere correlato ad un indice di ricchezza di cui solo il cessionario o committente è titolare, caratterizzato dalla acausalità e dalla coattività (come, ad esempio, gli OGSE).