Le SS.UU. della Cassazione si pronunciano: gli oneri di sistema non hanno natura tributaria

Livia Salvini

In un precedente intervento su questo sito si dava conto di un'ordinanza delle SS.UU. della Cassazione che incaricava l'ufficio del Massimario di effettuare una ricerca di approfondimento sulla natura giuridica degli oneri di sistema. Ad esito di tale fase interlocutoria le SS.UU., con la sent. n. 35282/2023, definitivamente si pronunciano per la natura non tributaria di tali oneri, conseguentemente affermando la giurisdizione del giudice ordinario sulle relative controversie[1].

La Corte – esclusa agevolmente la giurisdizione del giudice amministrativo stante la natura di diritto soggettivo della posizione del ricorrente per essere la materia disciplinata da fonti normative, primarie e secondarie – inizia ricordando che per legge (art. 39, comma 3, d.l. n. 83/2012) gli oneri sono a carico dei clienti finali e che pertanto i venditori non hanno responsabilità dei confronti dei distributori per il loro pagamento in caso di insolvenza dei clienti stessi, come affermato dal Consiglio di Stato (sent. nn. 5619/2017 e 5620/2017) in esito all'impugnazione di un provvedimento di segno opposto di ARERA.

L'affermazione contenuta nella sent. causa C-189/2015 della CGUE, secondo cui gli oneri hanno natura di imposte indirette, non è – per le SS.UU. – risolutiva della questione della natura degli oneri perlomeno per due motivi: in primo luogo, perché tale affermazione è in concreto subordinata alla verifica, da parte del giudice nazionale, della concreta disciplina degli oneri; in secondo luogo, perché essa fa riferimento alla nozione eurounitaria di imposta indiretta, ed in particolare a quella adottata agli esclusivi fini dell'applicazione della Dir. 2003/96/CE[2].

Anche le Sezioni Riunite della Corte dei Conti – ricordano le SS.UU. della Cassazione – hanno relativizzato la pronuncia della CGUE ritenendo che gli oneri non abbiano natura tributaria ma natura di entrata pubblica coattiva (prestazione patrimoniale imposta) parafiscale.

Quanto alla filiera di applicazione e riscossione degli oneri, ricorda la Cassazione,

> *Gli "OGdS" sono pagati, in bolletta, dai clienti finali che versano i relativi importi ai venditori i quali, a loro volta, devono corrisponderli, con il pagamento delle fatture del servizio di trasporto in rete del prodotto energetico, ai distributori, e questi ultimi sono*

> *tenuti a versarli alla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA), la quale è incaricata di riscuotere proprio da tali operatori alcune componenti tariffarie (per altre c'è il Gestore Servizi Energetici – GSE) e, segnatamente, gli oneri generali di sistema.*
>
> *Il relativo gettito, fatto confluire su appositi conti di gestione viene, successivamente, erogato dalla Cassa, secondo le regole dettate da ARERA, per la realizzazione di finalità d'interesse pubblico.*

Quale ultima rilevante premessa al proprio ragionamento la Corte ricorda che l'oggetto della giurisdizione tributaria, secondo la legge e la giurisprudenza costituzionale e di legittimità, è inderogabilmente costituito dai prelievi aventi natura tributaria individuati sulla base delle loro caratteristiche sostanziali e della loro disciplina, e non in base al *nomen* attribuito dal legislatore.

A questo punto della sentenza la Corte si misura con il compito di razionalizzare la struttura applicativa degli oneri, osservando che

> *nell'attuale disegno normativo, non pare agevole ravvisare realizzata l'opzione per un modello di finanziamento del sistema dell'energia mediante imposizione fiscale, risultando incompiuta l'evoluzione necessaria per distinguere chiaramente tra prelievi tributari e tariffari*.

In particolare, pur essendo gli oneri a carico del cliente finale, il prelievo nei confronti di questi ultimi non ha carattere di coattività, essendo gli oneri spontaneamente pagati al venditore, insieme al prezzo, al fine di ottenere la fornitura dell'energia elettrica o del gas. La riscossione è coattiva, in caso di mancato assolvimento, in capo al distributore, ma questa caratteristica non rileva ai fini dell'attribuzione della natura tributaria agli oneri: in primo luogo, in quanto essa è propria anche di entrate pubbliche non aventi natura tributaria; in secondo luogo, perché la legge non prevede alcun meccanismo di rivalsa del venditore nei confronti del cliente finale; in terzo luogo, perché il venditore, debitore degli oneri nei confronti della CSEA, non è qualificato dalla legge come sostituto o responsabile d'imposta.

Gli oneri non sono, peraltro, neanche corrispettivi della cessione del gas o dell'energia elettrica. La causa del loro pagamento da parte dei clienti finali, prevista dalla legge, è quella della redistribuzione dei costi sostenuti dall'ARERA in funzione delle finalità pubblicistiche

perseguite attraverso l'utilizzo del gettito. Redistribuzione che avviene in funzione dei consumi individuali, non parametrati a specifici indici di capacità contributiva, e direttamente all'interno dello specifico mercato di riferimento, senza che gli oneri confluiscano nel bilancio statale.

Ne risulta dunque confermata, per la Cassazione, la natura di prestazione imposta non tributaria degli oneri di sistema, le cui controversie ricadono nella giurisdizione del giudice ordinario.

La conclusione delle SS.UU. è a mio avviso corretta, come ho già avuto modo di rilevare sulla base di considerazioni sostanzialmente analoghe a quelle ora condivise dalla Corte (v. L. Salvini, *Oneri di sistema e tutela del consumatore*, in *Rivista Energia*, 2018, p. 64 ¸v. anche, sul tema, il contributo di S. Supino https://www.fiscalitadellenergia.it/2020/01/20/gli-oneri-generali-di-sistema-hanno-natura-tributaria-e-non-sono-soggetti-ad-iva/). Ciò non significa tuttavia che non possano sollevarsi *de jure condito* rilevanti perplessità sulla conformità a Costituzione dell'addossamento ai consumatori finali, attraverso gli oneri, di costi aventi indubbia finalità di interesse comune – si pensi ad esempio ai *bonus* elettrici in favore dei soggetti in stato di disagio fisico o economico – costi che dovrebbero essere, come tali, posti a carico della fiscalità generale.

Il fatto è che tutto il sistema degli oneri, a partire dalle loro modalità di riscossione attraverso la filiera, dovrebbe essere ripensato *funditus*, come da molto tempo chiede ARERA: il tema della natura degli oneri non può essere razionalmente disgiunto da quello della relativa riscossione. Se è vero, infatti, che la previsione normativa della riscossione coattiva di un'entrata pubblica nulla dice, di per sé, sulla sua natura tributaria, non è del tutto chiaro a che titolo il distributore, non essendo per legge il soggetto obbligato al pagamento degli oneri (che gravano appunto sull'utente finale), né un sostituto né un responsabile di imposta, sia sottoposto a procedure coattive di riscossione (sia pure senza obbligo del non riscosso per riscosso). Ed invece, le seppur minime aperture del legislatore che con l'art. 33 *ter* d.l. n. 77/2021 aveva demandato al legislatore secondario di rideterminare tali modalità di riscossione sono rimaste lettera morta, finché con l'art. 19 d. l. 181/2023 l'art. 33 *ter* è stato abrogato; la CSEA, in sede di osservazioni alla legge di conversione del d.l. 181/2023, ha affermato di condividere l'orientamento del legislatore, in considerazione delle esigenze di stabilità certezza e continuità dei flussi finanziari sottostanti all'attività di riscossione.

[1] Nella specie, la controversia originata dall'impugnazione di una cartella di pagamento emessa da un agente della riscossione per conto di CSEA – Cassa per i Sevizi Energetici e Ambientali per la riscossione degli oneri di sistema sul gas nei confronti di un operatore del settore.

[2] Il riferimento è in particolare all'*art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE che consente agli Stati di istituire ulteriori 'imposte indirette' (ossia tributi supplementari rispetto alle accise armonizzate e, pertanto, non armonizzati) sull'energia, 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.*