

Accise

Nel contratto di «service» l'erogatore di energia elettrica non è soggetto passivo di accisa

Commissione tributaria regionale Piemonte, Sez. II, Sent. 20 dicembre 2010 (15 dicembre 2010), n. 72 - Pres. Angeletti - Rel. Menghini (*stralcio*)

Accise - Energia elettrica - Fornitore nell'ambito di contratto di service - Venditore di energia elettrica - Esclusione - Consumatore finale - Configurabilità - Soggetto d'imposta - Esclusione

In materia di accise sull'energia elettrica, soggetto passivo del tributo è il fornitore professionale del bene «energia elettrica» che procede alla fatturazione dell'operazione di vendita in forza di un contratto di somministrazione; il soggetto che fornisce l'energia elettrica a terzi quale componente di una prestazione complessa nell'ambito di un contratto di «service», alla luce del contesto unitario di tale contratto, non può essere considerato soggetto venditore di energia elettrica ai sensi del D.Lgs. n. 504/1995, ma è da ritenere l'unico e complessivo consumatore finale dell'energia, come tale estraneo al rapporto tributario.

(*Omissis*)

Entrando nel merito della controversia, in relazione alla fondatezza della pretesa, occorre precisare i fatti fondamentali (non contestati) che la contraddistinguono:

– la F. s.p.a. ha operato come unico acquirente della energia elettrica usufruendo delle agevolazioni relative alle addizionali *ex art. 6, comma 2, del D.L. n. 511/1988* (pagandole solo sui primi 200.000 Kw/h);
– la F. s.p.a. nel periodo in esame ha fornito ad altre società del comprensorio un servizio regolato da contratti «service» (o contratti complessi) di cui la fornitura di energia elettrica era solo un componente di carattere forfetario (non essendo stati rilevati dall'Ufficio contatori differenziati).

Su questi fatti l'ente impostore ha sviluppato un'ampia e articolata presentazione di motivi volti a evidenziare il comportamento elusivo della controparte, sia in relazione al vantaggio economico tratto nel rivendere l'energia elettrica ai propri clienti senza detenere la qualifica di grossista o produttore, sia alla mancata denuncia al distributore dell'energia del fatto in essere. Tali argomenti

però, pur se sostenuti da opportuni richiami normativi, non hanno preso in considerazione la natura del contratto che legava la resistente agli altri utilizzatori finali dell'energia elettrica e su tale aspetto il Collegio ritiene che venga meno il presupposto per l'imposizione in esame; infatti la tipologia di contratto considera il consumo di energia come una delle componenti meno significative, trattandosi di un servizio globale che comprende innumerevoli altre «facilities» che vanno dall'affitto dei locali arredati al riscaldamento, al consumo di acqua e così via, con la logica conseguenza che la F. è da ritenere un unico e complessivo utilizzatore di energia. Tale conclusione risulta suffragata dalla risposta data dall'Avvocatura distrettuale dello Stato di Trento al quesito posto dall'Agenzia delle dogane Ufficio di ... in relazione a un caso analogo all'attuale (stabilimento industriale dell'I. ove operavano le società F. s.p.a., F.S. s.p.a., O.I. s.p.a., Banca ... e altri). L'Avvocatura, in relazione alla normativa di riferimento, ha evidenziato, in sintonia con quanto sopra esposto, la diversa natura tra «il fornitore professionale del

bene “energia elettrica” che - in tale qualità - procede alla fatturazione dell’operazione di vendita, momento che determina l’immissione in consumo e, quindi, l’applicazione dell’accisa» e i contratti «di servizi e di aree attrezzate» e di «comodato gratuito delle aree e degli spazi occupati dai soggetti ospiti» che prevedono rapporti di servizio complessi nell’ambito dei quali l’I. a fronte delle prestazioni ricevute ed utilizzate nell’ambito della sua attività produttiva, garantisce all’altra parte contraente la disponibilità di uffici e/o aree industriali completi delle utilità accessorie come acqua calda, riscaldamento, climatizzazione, energia elettrica. Infatti prosegue sostenendo che «Appare evidente come nel contesto dell’oggetto necessariamente unitario, di ciascuno di tali contratti l’I. non possa essere considerata come soggetto venditore (professionale) di energia elettrica ai sensi del D.Lgs. n. 504/1995». In base a tali argomentazioni l’Avvocatura ritiene che il complesso debba essere preso in considerazione come un unico opificio nel cui insieme non acquisisce alcuna importanza l’articolazione interna, e conclude che «Né sembrano potersi invocare profili di elusione fiscale». A ulteriore sostegno di tale conclusione non è se-

condaria la questione inerente al fatto che i contratti di servizio (in cui è compresa la componente legata al consumo di energia) rientrano pienamente nel campo di applicazione di altri tributi e quindi risulterebbe ingiustificata la tassazione aggiuntiva di cui si tratta. Pertanto, anche alla luce di condivisa giurisprudenza (vedi recente Comm. trib. reg. della Lombardia, sent. n. 99/35/10), ritenute assorbite ulteriori motivazioni portate dalle parti, l’appello dell’Ufficio non è accoglibile. Comunque, in considerazione della complessità della materia e delle eccezioni infondate sollevate dalla resistente, la Commissione ritiene equo compensare tra le parti le spese di lite, donde il dispositivo.

P.Q.M.

Sciogliendo la riserva in data 15 dicembre 2010 conferma la sent. n. 45/8/08 della Commissione tributaria provinciale di Torino. Compensa interamente tra le parti le spese di lite.

Il testo integrale della sentenza si può richiedere a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it

www.ipsoa.it/gtonline



In attesa di una soluzione definitiva sull’applicazione delle accise nei contratti di «service»

di Damiano Peruzza

La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha riconosciuto che la fornitura di energia elettrica nell’ambito dell’unitario contratto di «multiservizio» non integra il presupposto delle accise. Tale principio costituisce una rilevante opera interpretativa di delimitazione della fattispecie impositiva, di fronte ad un quadro normativo incerto che ha determinato il sorgere di due interpretazioni di segno opposto. In attesa di una soluzione definitiva della questione, la sentenza in esame consolida l’orientamento prevalente della giurisprudenza di merito, affermando la non debenza delle accise nei contratti di «service».

La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha affrontato la questione concernente il regime tributario applicabile, ai fini delle accise, alla fornitura di energia elettrica effettuata nell’ambito del contratto cd. multiservizio (o *service*), in forza del quale un soggetto pone in essere, dietro pagamento di un corrispettivo, una prestazione complessa avente ad oggetto la locazione o comodato di aree industriali attrezzate dotate di tutte le *utilities* necessarie a garantirne la piena funzionalità, incluso ogni genere di consumo tra cui l’energia elettrica.

Damiano Peruzza - Dottorando di ricerca in Diritto tributario presso l’Università degli Studi di Milano-Bicocca - Cultore della materia in Diritto tributario, Università Cattolica Sacro Cuore di Milano

Confermando l'orientamento prevalente della giurisprudenza di merito, la Commissione tributaria regionale ha escluso che il prestatore del multiservizio possa essere qualificato, ai fini delle accise gravanti sul consumo dell'energia elettrica, come soggetto passivo di tali imposte (1). Il prestatore del *service* non è qualificabile come fornitore, ma deve invece essere considerato consumatore finale dell'energia elettrica, che lo stesso soggetto utilizza come componente della complessa prestazione costituente il *global service*.

Il principio di diritto enunciato dalla Commissione tributaria regionale costituisce una rilevante opera interpretativa di delimitazione del presupposto impositivo dei tributi in esame, di fronte ad una normativa - quella in materia di accise (2) - non sempre chiara ed inequivoca nella sua formulazione, vista l'estrema commistione tra dati giuridici e dati tecnici contenuti nelle singole disposizioni (3). Sotto il profilo applicativo, inoltre, appaiono molto significative le ripercussioni pratiche del *decisum* della Commissione tributaria regionale, in quanto i contratti di multiservizio sono uno strumento negoziale che, adottato da decenni nell'ambito degli stabilimenti industriali, sta vivendo un'ulteriore diffusione in numerose realtà commerciali e imprenditoriali (4).

Le accise sull'energia elettrica

Al fine di chiarire la portata della pronuncia in esame, occorre brevemente soffermarsi sul presupposto dell'accisa sull'energia elettrica (5).

Come dispongono gli artt. 52 ss. del Testo Unico accise, il presupposto oggettivo dell'accisa è la vendita (definita «immissione al consumo») dell'energia elettrica, che si verifica «al momento della fornitura ai consumatori finali» (cfr. art. 52, comma 1, del T.U.A.).

Soggetti passivi dell'accisa sono «i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, indicati come venditori» (art. 53, comma 1, lett. a, del T.U.A.) (6).

In qualità di soggetto passivo dell'imposta, il venditore è tenuto ad una serie di adempimenti previsti dal citato decreto (denunciare preventivamente all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente la propria attività al fine di ottenere la licenza di esercizio; presentare la dichiarazione di consumo annuale; versare l'imposta in rate di acconto mensili entro il giorno 16 di ciascun mese). Il soggetto

passivo ha il diritto di rivalsa dell'accisa nei confronti dei consumatori finali a cui viene ceduta l'energia elettrica.

Sono inoltre disciplinate numerosi ipotesi di esenzione dall'accisa, che trovano applicazione nei casi in cui l'energia elettrica venga impiegata negli usi contemplati dall'art. 52, comma 3, del T.U.A. (si tratta di impieghi particolarmente «qualificati» della materia prima: ad esempio, è esente l'energia elettrica utilizzata per l'esercizio delle linee ferroviarie o quella impiegata per produrre elettricità). Nel novero di tali esenzioni, al fine di favorire la produzione industriale nazionale, la legge ha intro-

Note:

(1) Alle stesse conclusioni è giunta anche la Comm. trib. prov. di Milano, Sez. III, con sentenza 9 marzo 2010, n. 94, in questa *Rivista* n. 7/2010, pag. 623, con commento di R. Cordeiro Guerra, «Accisa sull'energia elettrica: rilevanza del contratto di *global service* e profili sanzionatori».

(2) Per una disamina della disciplina in materia di accise, cfr. F. Tesaurio, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2, Parte speciale, Torino, 2008, pag. 344 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2010, pag. 871 ss.

(3) La normativa sulle accise (imposte di fabbricazione e di consumo) è contenuta nel D.Lgs. n. 504/1995 (cd. Testo Unico accise), che agli artt. 52 ss. disciplina l'accisa sull'energia elettrica (già qualificata come «imposta erariale di consumo» prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, che ha recepito la direttiva comunitaria 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 sulla ristrutturazione del quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici). Con D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, al Testo Unico sono state apportate delle ulteriori modifiche, segnalate da F. Cerioni, «Modifiche al Testo Unico accise», in *C.T.* n. 19/2010, pag. 1543.

(4) I contratti di *service* (*global service*, multiservizio o *full service*) sono molto diffusi nella realtà degli stabilimenti industriali, dove si è assistito negli ultimi decenni a fenomeni di esternalizzazione delle attività industriali a soggetti diversi rispetto al titolare dello stabilimento medesimo (cd. soggetto caposito), con contestuale stipula dei contratti in esame, in forza dei quali il caposito concede a terzi le aree in comodato comprensive del multiservizio a fronte delle attività industriali svolte da questi ultimi in favore del medesimo caposito. La prestazione del *service*, inoltre, caratterizza numerose realtà economiche la cui attività imprenditoriale è proprio l'affitto di aree industriali o di spazi ad uso ufficio «chiavi in mano», comprensivi di ogni *facility*, a fronte di un corrispettivo forfetario determinato sulla base dell'estensione dell'area concessa in affitto.

(5) Ancorché la sentenza in esame si riferisca a fattispecie concernenti annualità precedenti alla riforma del Testo Unico accise di cui al D.Lgs. n. 26/2007, il principio enunciato dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte è applicabile anche nel mutato contesto normativo, sicché si procederà alla disamina della disciplina vigente.

(6) Nel testo previgente l'art. 53, comma 2, lett. a), del T.U.A., individuava quali soggetti passivi dell'imposta i «fabbricanti», tra cui «gli acquirenti dell'energia elettrica che l'acquistano per farne rivendita».

dotto anche una specifica esenzione, rilevante ai nostri fini, concernente «l'energia elettrica utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh» (7). Le disposizioni in materia di accisa si applicano anche alle addizionali provinciali e comunali sul consumo di energia elettrica istituite ai sensi dell'art. 6 del D.L. 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 gennaio 1989, n. 20 (8). Tuttavia, le esenzioni previste per l'accisa non si applicano alle addizionali, che continuano a gravare sul soggetto passivo/venditore anche in presenza dei presupposti per l'esenzione dall'accisa. Nel caso in cui l'energia elettrica venga impiegata all'interno di un opificio industriale (come è nel caso in esame), ancorché l'energia elettrica non sconti l'accisa, in quanto impiegata in usi esenti, l'addizionale provinciale prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c), del D.L. n. 511/1988, è comunque dovuta dal soggetto passivo fino al limite massimo di 200.000 kWh di consumo al mese per ogni utenza.

Le tesi contrapposte sull'individuazione del soggetto passivo delle accise

La Commissione tributaria regionale del Piemonte è stata chiamata a interpretare la normativa in esame, ed in particolare a chiarire, sotto il profilo soggettivo dell'imposizione, se possa essere considerata o meno soggetto passivo delle accise la persona giuridica che cede l'energia elettrica ad altri soggetti nell'ambito di un servizio omnicomprensivo di *service* industriale.

Difatti, secondo la tesi dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle dogane, il soggetto prestatore del *service* sarebbe a tutti gli effetti un venditore di energia elettrica, quindi soggetto passivo delle accise, tenuto all'adempimento di tutti gli obblighi sostanziali e formali relativi al rapporto tributario; se così non fosse - osserva l'Amministrazione doganale - il prestatore del multiservizio trarrebbe degli ingiusti vantaggi economici nel rivendere l'energia elettrica senza detenere la qualifica di venditore, ottenendo un indebito risparmio d'imposta.

Di opposto avviso la tesi della società destinataria dell'avviso di pagamento, secondo la quale il *service* non potrebbe integrare una somministrazione di energia elettrica, trattandosi di un servizio complesso in cui l'energia elettrica rappresenta solo una delle innumerevoli componenti del servizio medesimo; ciò comporta che unico consumatore

finale dell'energia elettrica sarebbe esclusivamente il produttore del *service*, il quale non rivende l'energia a terzi, ma la impiega in proprio per produrre un servizio in favore di terzi.

A seconda che si acceda alla prima tesi o a quella contraria seguono effetti giuridici differenti, che discendono dalla diversa qualificazione del prestatore del *service*: «venditore» soggetto passivo, secondo l'Ufficio; «consumatore finale» estraneo al rapporto tributario, secondo il contribuente.

Se, come ritiene il Fisco, il prestatore del *service* è qualificabile come soggetto passivo delle accise, in capo ad esso incomberanno i seguenti obblighi:

- 1) versare l'accisa erariale sui quantitativi di energia elettrica ceduta ai cessionari del multiservizio («consumatori finali»), tenendo conto delle agevolazioni eventualmente spettanti in capo a ciascun singolo cessionario;
- 2) versare l'addizionale provinciale all'accisa nella misura prevista dalla legge con riguardo a ciascun soggetto cessionario dell'energia elettrica;
- 3) porre in essere tutti gli adempimenti tributari propri del soggetto passivo e strumentali al versamento delle imposte di cui sopra.

Accedendo alla tesi opposta, se il prestatore del *global service* non è identificabile come venditore, figurando bensì come mero consumatore finale dell'energia elettrica, le accise e le addizionali dovranno essere versate dal fornitore di quest'ultimo, il quale dovrà considerare unitariamente i consumi del soggetto rifornito, in quanto riferiti ad un unico consumatore finale (il prestatore del multiservizio), accordando le esenzioni spettanti sulla base dell'attività svolta da quest'ultimo e versando l'addizionale provinciale una sola volta (9). Alle

Note:

(7) Cfr. art. 52, comma 3, lett. f), del T.U.A. (fino al 31 maggio 2007, l'esenzione in parola era prevista dall'art. 52, comma 2, lett. o-bis), del medesimo decreto).

(8) Cfr. art. 60 del T.U.A.: «Le disposizioni del presente titolo, ad eccezione di quanto disposto dall'articolo 52, comma 3, valgono anche per le addizionali dell'accisa sull'energia elettrica». Con il D.L. n. 511/1988, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 20/1989 sono state istituite delle addizionali comunali per gli usi dell'energia elettrica nelle abitazioni e un'addizionale provinciale per gli usi effettuati in locali e luoghi diversi dalle abitazioni (art. 6, comma 3).

(9) L'addizionale provinciale è fissata nella misura di «euro 9,30 per mille kWh in favore delle province per qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, per tutte le utenze, fino al limite massimo di 200.000 kWh di consumo al mese». Se

(segue)

contrapposte tesi hanno acceduto due orientamenti giurisprudenziali opposti (10).

Ancorché non possa ritenersi superato il contrasto interpretativo, si rileva che in seno alla giurisprudenza di merito appare delinearsi una netta prevalenza della tesi favorevole al contribuente, per numero di sentenze e per grado dell'autorità giudiziaria decidente. Tale ultima interpretazione risulta rafforzata dalla sentenza in commento, di cui meritano particolare riguardo gli argomenti posti a fondamento della decisione.

La decisione dei giudici piemontesi

I giudici di appello piemontesi, confermando la decisione assunta in primo grado dalla Commissione tributaria provinciale (11), hanno accolto la tesi sostenuta dalla contribuente, accertando che il contratto di *service* non integra una somministrazione di energia elettrica, con la conseguenza che il prestatore del multiservizio non può essere qualificato come venditore/soggetto passivo, permanendo in capo ad esso lo *status* di consumatore finale dell'energia elettrica.

La sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, condividendo le tesi sostenute in uno specifico parere dell'Avvocatura di Stato, giunge a tale conclusione sulla base di due argomenti del tutto condivisibili, che si incentrano sulla qualifica di fornitore professionale di energia elettrica, da un lato, e sulla peculiare natura del contratto di *service*, dall'altro.

Il primo argomento concerne l'attività svolta dal soggetto «fornitore» di energia elettrica. Secondo la Commissione, soggetto passivo delle accise può essere esclusivamente il «fornitore professionale del bene energia elettrica», che svolge quale attività prevalente la distribuzione e la commercializzazione del prodotto energetico; nel caso affrontato, invece, la società appellata non appartiene al settore energetico, ma svolge un'attività produttiva di tipo industriale, con conseguente insussistenza del presupposto soggettivo delle accise. L'imposta colpisce solo i soggetti che svolgono come principale attività la cessione dell'energia elettrica.

Secondo la Commissione, la tesi dell'Ufficio delle dogane è infondata, inoltre, in quanto essa non prende «in considerazione la natura del contratto che lega la società agli utilizzatori finali dell'energia elettrica». Difatti, continua la Commissione tributaria regionale, «la tipologia di contratto con-

sidera il consumo di energia come una delle componenti meno significative, trattandosi di un servizio globale che comprende innumerevoli altre *facilities*, che vanno dall'affitto dei locali arredati al riscaldamento, al consumo di acqua e così via; con la logica conseguenza che la F. è da ritenere l'unico utilizzatore di energia».

In tale passo i giudici piemontesi hanno chiarito che ai fini del presupposto impositivo è necessario che sussista tra i soggetti coinvolti uno specifico rapporto contrattuale di somministrazione o fornitura di energia elettrica (12). Non è così nel caso

Note:

(segue nota 9)

consumatore finale è il prestatore del *service*, l'addizionale è dovuta mensilmente una sola volta, fino alla soglia di consumi di 200.000 kWh; se consumatori finali sono i soggetti cessionari del multiservizio, invece, l'addizionale è dovuta mensilmente tante volte quanti sono i consumatori finali dell'energia elettrica.

(10) Secondo il primo orientamento, il prestatore del *service* non è soggetto passivo delle accise: cfr. Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXX, 21 marzo 2007, n. 418, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, confermata con sentenza della Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXVII, 14 novembre 2008, n. 95, *ivi*; Comm. trib. prov. di Torino, Sez. VIII, 24 aprile 2008, n. 33; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXX, 22 dicembre 2008, n. 317; Comm. trib. prov. di Roma, Sez. IV, 30 marzo 2009, n. 101; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. III, 9 marzo 2010, n. 94, *cit.*; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXV, 23 luglio 2010, n. 99; Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XIV, 18 gennaio 2011, n. 3. Per il contrapposto orientamento cfr. Comm. trib. prov. di Brescia, Sez. III, 22 marzo 2006, n. 7; Comm. trib. reg. Piemonte, Sez. XXXVI, 8 giugno 2009, n. 46; Comm. trib. prov. di Pordenone, Sez. V, 21 giugno 2009, n. 42; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXXI, 2 febbraio 2011, n. 19.

(11) La Comm. trib. prov. di Torino, Sez. VIII, con sentenza 29 maggio 2008, n. 45, ha illustrato le peculiarità relative all'attività di grossista, cioè di colui che acquista energia elettrica allo specifico scopo di effettuarne rivendita, concludendo per l'insussistenza di tale attività in capo alla società ricorrente: «Non è l'acquisto di e.e. e la successiva vendita a determinare la qualifica di grossista, bensì il rilievo che tale attività ha nello svolgimento delle funzioni che la ricorrente svolge. Se cioè l'attività esercitata è l'unica o la prevalente della sua attività economica».

(12) Dello stesso avviso la Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XIV, con sentenza 18 gennaio 2011, n. 3: «L'energia elettrica (...) veniva distribuita sulla base di un unico rapporto giuridico e non sulla base di un specifico di somministrazione di energia elettrica (...). L'erogazione dell'energia elettrica fa parte dell'attività industriale della società che è, quindi, il consumatore finale di detta energia»; in senso conforme, cfr. anche Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXV, 23 luglio 2010, n. 99: «La fornitura del multiservizio non muta la qualifica di consumatore finale di energia elettrica, che rimane in capo al produttore e fornitore del predetto prodotto». Di diverso avviso la sentenza della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXXI, 2 febbraio 2011, n. 19: «L'inserimento dell'energia elettrica in un contesto generale di *service* può costituire una pratica commercialmente corretta ma non un'esimente ai fini degli adempimenti connessi al consumo e al pagamento dell'accisa».

del *service*, la cui causa contrattuale non è la cessione di energia elettrica a fronte di un corrispettivo (come avviene nello schema classico della somministrazione), bensì lo scambio tra una prestazione complessiva (l'affitto o il comodato di aree attrezzate o di immobili «chiavi in mano», dotate di tutte le *facilities* necessarie al loro godimento) a fronte del pagamento di un corrispettivo economico determinato in misura forfetaria (13).

L'argomento è da condividere in quanto valorizza ai fini fiscali la causa civilistica del contratto in esame, che si identifica in uno scambio complesso di prestazioni anziché nella mera somministrazione di energia elettrica.

Il contratto di multiservizio è in effetti un contratto atipico, che si inquadra civilisticamente nella categoria dei contratti complessi, caratterizzati dallo scambio di una serie di prestazioni che si presentano come organicamente interdipendenti ed il cui nesso è tale da escludere che possa farsi riferimento a distinte cause tipiche per ciascuna di esse (14).

Alla luce di tale assetto negoziale, appare corretta la decisione della Commissione tributaria regionale, che, nel valutare unitariamente detto contratto, ha stabilito l'impossibilità di individuare nel *service* un negozio di somministrazione di energia elettrica. Isolare e riqualificare ai soli fini fiscali un singolo segmento del contratto di *service* (la *datio* materiale di energia elettrica) comporterebbe, sia pur sotto il solo profilo tributario, l'illegittimo disconoscimento della causa unitaria del contratto in esame.

In conclusione, il presupposto delle accise non è integrato laddove (come nel caso affrontato) la *datio* dell'energia elettrica sia effettuata da un soggetto che non svolge istituzionalmente l'attività di vendita del prodotto energetico e la stessa consegna avvenga sulla base di un contratto di *service*, la cui causa unitaria non configura una somministrazione di energia: in tale ipotesi non vi è una «vendita» fiscalmente rilevante ai fini delle accise.

Considerazioni conclusive

La questione concernente l'applicazione delle accise nei contratti di *service* è stata affrontata in maniera condivisibile dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, la cui decisione arricchisce il già prevalente orientamento giurisprudenziale formatosi sul punto. Il persistente contrasto

di giudicati, tuttavia, evidenzia come si tratti di una problematica tuttora aperta, che si presta a due soluzioni di segno opposto. In attesa di una soluzione definitiva da parte della Corte di cassazione, preme rilevare che la tesi qui sostenuta e accolta dai giudici piemontesi appare quantomeno dotata di un alto grado di ragionevolezza nell'interpretazione delle norme in materia di accise, che non definiscono in maniera puntuale la nozione di soggetto passivo/venditore e di consumatore finale dell'energia elettrica.

Come dimostra il persistente contrasto di giurisprudenza, si tratta di un'ipotesi di obiettiva incertezza della legge tributaria, che ha determinato il sorgere di due interpretazioni completamente opposte (15). Ciò comporta, anche a voler prescindere dalla soluzione della questione, l'esclusione della responsabilità sanzionatoria del contribuente, il quale abbia agito sulla base del ragionevole assunto, determinato dall'obiettiva incertezza della legge tributaria, secondo cui la fornitura di energia elettrica nell'ambito di un contratto di *service* non integra il presupposto delle accise.

Note:

(13) Sull'oggetto e la natura del contratto di *service*, cfr. Cons. Stato, 21 febbraio 2005, n. 537, con commento di F. Marzari, «Global service manutentivo: Palazzo Spada conferma la natura di appalto di lavori», in *Riv. giur. edilizia*, 2005, pag. 896.

(14) Per la definizione giurisprudenziale della categoria dei contratti complessi cfr., *ex multis*, Cass., Sez. III civ., 28 marzo 2006, n. 7074; in dottrina si rinvia a V. Roppo, *Il contratto*, Milano, 2001, pag. 367.

(15) Cfr. M. Logozzo, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, pag. 152 ss. In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. trib., 25 giugno 2009, n. 14987, in questa *Rivista* n. 12/2009, pag. 1062, con commento di M. Logozzo, «La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria».