

IVA: nel contratto di tolling la materia prima e l'energia prodotta restano di proprietà del toller, sicché la quota di energia elettrica che il tollee utilizza per i propri impianti e servizi ausiliari, non prevista dal contratto come gratuita né scontata nella tolling fee, costituisce cessione di beni imponibile e giustifica le sanzioni; non costituisce invece operazione imponibile l'annullamento delle quote di emissione eseguito dal tollee, perché l'obbligo di annullamento grava sul toller quale gestore di fatto dell'impianto

La sentenza milanese, sostanzialmente identica a quella resa per il 2018 nei confronti della stessa società, distingue i due flussi che il contratto di tolling genera oltre alla trasformazione della materia prima. L'energia trattenuta dal tollee per far funzionare l'impianto è energia del toller che passa al tollee senza titolo contrattuale di gratuità, e quindi è ceduta; le quote di emissione annullate dal tollee non sono cedute, perché il loro annullamento è un obbligo del toller, che il tollee adempie per suo conto. Escluso, per l'energia, ogni margine di incertezza normativa o di affidamento.

PROVVEDIMENTO	Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, sez. 1, sentenza 16 luglio 2026, n. 2919 · Pres. Di Gaetano, rel. Pavone
DECISIONE	Ricorso accolto in parte · annulate le sanzioni relative ai rilievi sulle quote di emissione CO ₂ , confermate quelle relative all'energia per i servizi ausiliari · sanzioni da ricalcolare quanto alla recidiva all'esito dei giudizi sulle diverse annualità · spese compensate
OGGETTO	Atto di contestazione di sanzioni IVA per il 2019 emesso dalla Direzione regionale della Lombardia per tre rilievi relativi a due contratti di tolling: 494.206 euro per l'omessa regolarizzazione degli acquisti correlati all'energia dei servizi ausiliari; 676.767 e 2.597.596 euro, e 2.597.596 e 250 euro, per l'omessa fatturazione dei trasferimenti di quote di emissione e la conseguente omessa regolarizzazione degli acquisti

1. MASSIMA

Il contratto di tolling, con il quale il tollee mette a disposizione del toller il proprio impianto e la propria capacità produttiva per trasformare in energia elettrica la materia prima fornita dal toller, verso il pagamento della tolling fee, è un contratto atipico assimilabile all'appalto e riconducibile alla lavorazione per conto terzi, privo di effetti reali quanto al suo oggetto principale: la materia prima e l'energia prodotta restano di proprietà del toller. Ne consegue che la quota di energia elettrica utilizzata dal tollee per il funzionamento dei propri stabilimenti e dei servizi ausiliari, non prevista dal contratto come utilizzo gratuito né scontata nella tolling fee, è oggetto di cessione imponibile ai fini IVA, tanto più quando il contratto stabilisce che il tollee si procuri a proprie spese l'elettricità necessaria per i servizi ausiliari.

Non costituisce invece cessione imponibile il trasferimento delle quote di emissione annullate dal tollee, quando il soggetto obbligato all'annullamento sia il toller, in quanto gestore di fatto dell'impianto ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettera t), del d.lgs. n. 30 del 2013 per la disponibilità esclusiva degli impianti e i poteri di verifica e ispezione che il contratto gli attribuisce: è irrilevante che l'annullamento sia eseguito materialmente dal tollee per mandato o in base ad altro rapporto negoziale. Per l'energia dei servizi ausiliari non ricorrono obiettive condizioni di incertezza né un affidamento tutelabile, e non rileva la diversa definizione raggiunta in adesione da un altro contribuente per lo stesso contratto.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articoli 2 e 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articolo 6, commi 1, 2 e 8, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; articolo 3, comma 1, lettera t), del d.lgs. 13 marzo 2013, n. 30; articolo 1673 del codice civile; articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212; articolo 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

3. FATTO E DECISIONE

Una società energetica, in qualità di toller, era parte di due contratti di tolling: uno del 2010, stipulato da una società poi incorporata, e uno del 2016. Per il 2019 l'Ufficio le aveva contestato tre violazioni: l'omessa regolarizzazione degli acquisti correlati al consumo di energia elettrica per i servizi ausiliari del tollee nel primo contratto, e, per entrambi i contratti, l'omessa fatturazione dei trasferimenti di quote di emissione CO₂ annullate dal tollee, qualificati come parte della tolling fee corrisposta in natura, con la conseguente omessa regolarizzazione degli acquisti. La società sosteneva che l'uso dell'energia prodotta da parte del tollee non integrasse alcuna cessione e che le quote fossero annullate dal tollee per conto del toller; invocava inoltre l'incertezza normativa, l'affidamento derivante dalla diversa posizione assunta dalla Direzione provinciale di Roma nei confronti del tollee, la sproporzione delle sanzioni e l'inapplicabilità della recidiva. L'Ufficio richiama la risposta a interpello n. 69 del 2018, che aveva ritenuto imponibile la cessione delle quote di emissione.

La Corte, dichiarando di condividere integralmente la sentenza già resa per il 2018 su un ricorso sostanzialmente identico, accoglie il ricorso sui due rilievi relativi alle quote e lo respinge su quello relativo all'energia, per le ragioni riportate nella massima. Esclude incertezza e affidamento, perché l'Agenzia non ha mai ritenuto non imponibile la cessione di energia contestata, e nega la riduzione delle sanzioni in linea con l'adesione conclusa dal tollee, che è un atto volontario dell'altra parte. Quanto alla recidiva, rinvia il ricalcolo all'esito definitivo dei giudizi sulle diverse annualità. La parte motiva riporta i rilievi e gli importi dell'atto relativo al 2018 anziché quelli dell'atto impugnato, effetto della redazione sinottica; il dispositivo è comunque riferito al ricorso sul 2019.

4. COLLOCAZIONE NELL'ORIENTAMENTO

La sentenza consolida un orientamento ormai stabile della sezione milanese, che sulle quote di emissione si è espressa nello stesso senso con la sentenza n. 1522/2026, commentata il 24 settembre, e con la sentenza n. 2920/2026, depositata lo stesso giorno di quella in esame, e che sull'energia per i servizi ausiliari ha già ritenuto imponibile la cessione e legittime le sanzioni (CGT I Milano n. 1518/2026, che ha anche escluso l'applicazione retroattiva del regime sanzionatorio più favorevole del d.lgs. n. 87 del 2024); la sentenza n. 1519/2026, con la stessa ripartizione dei tre rilievi, è il precedente più vicino. Il punto di contrasto non è fra giudici, ma fra la lettura della sezione e la prassi dell'Agenzia, che con la risposta a interpello n. 69 del 2018 ha ritenuto imponibile la cessione delle quote: la sentenza supera la risposta non sul piano dei principi, ma su quello del fatto, individuando nel toller il gestore dell'impianto obbligato all'annullamento.

Tre profili meritano attenzione nell'uso del precedente. Il primo è la dipendenza dal contratto: entrambe le conclusioni poggiano sulle clausole, sia per l'individuazione del gestore di fatto, che ri-

chiede disponibilità esclusiva dell'impianto e poteri di controllo sull'esercizio tecnico, sia per l'energia dei servizi ausiliari, dove la clausola che poneva a carico del tollee l'acquisto dell'elettricità è stata decisiva; un contratto che preveda espressamente l'autoconsumo o lo sconti nella tolling fee si presta a una lettura diversa. Il secondo è la qualificazione della violazione: la Corte afferma che l'energia è ceduta dal toller al tollee, mentre il rilievo confermato contestava al toller l'omessa regolarizzazione di acquisti, coerente con una lettura permutativa in cui l'energia remunera in natura una parte della prestazione del tollee; la sentenza non si sofferma su questo raccordo, che potrebbe assumere rilievo in appello. Il terzo riguarda le sanzioni, che per il 2019 restano regolate dal regime anteriore alla riforma del 2024 e, per la recidiva, dipendono dall'esito dei giudizi sulle altre annualità. Per gli operatori del settore l'indicazione pratica è di disciplinare espressamente nel contratto l'uso dell'energia prodotta da parte del tollee e la titolarità dell'obbligo di annullamento delle quote.

Pubblicato il 30 ottobre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.