

*Interpello n. 59*

**OGGETTO:** *Articolo 12 e articolo 17, sesto comma, lettera d-quater), del Dpr n. 633 del 1972 – Trattamento, ai fini Iva, dei servizi di trasporto di energia*

### QUESITO

La **società Alfa** riferisce di operare nell'ambito del commercio di energia, nonché del dispacciamento e del trasporto dell'energia elettrica e del gas naturale nel sistema di trasmissione e distribuzione italiano, agendo in qualità di grossista, *trader* e fornitore su tutto il territorio nazionale.

Nell'ambito della propria attività, la società interpellante afferma di voler stipulare un contratto di fornitura di energia elettrica e/o gas a rivenditori, soggetti passivi Iva (di seguito, "*Reseller*"), che, a loro volta, cederanno tale energia elettrica e/o gas ai clienti finali.

La società istante afferma che i *Reseller* non effettuano i servizi di trasporto di energia elettrica e/o gas naturale sulle reti di trasmissione e distribuzione dell'energia, ma conferiscono l'incarico per lo svolgimento di tali servizi in favore dei clienti finali ad altri soggetti. Può accadere, quindi, che i *Reseller* si rivolgano alla società istante proprio per ottenere tali servizi di trasporto.

La società Alfa fa presente, altresì, che al fine di fornire il servizio di trasporto in esame stipula un contratto con la **società Beta** per il passaggio dell'energia elettrica sulle reti ad altissima ed alta tensione, con la **società Gamma** per il passaggio del gas sulla infrastruttura nazionale di trasporto del gas nonché contratti con molteplici soggetti proprietari delle reti di distribuzione finale dell'energia a livello locale, che distribuiranno l'energia sul territorio nazionale.

Tali contratti sono sottoscritti dalla società istante per i punti di prelievo dei clienti finali dei *Reseller*, in virtù di un mandato senza rappresentanza che i *Reseller* le conferirebbero al fine di stipulare tali accordi e gestire il servizio di trasporto di energia elettrica e/o gas in relazione ai singoli punti di prelievo.

Ciò premesso, la società Alfa chiede di sapere se ai servizi di trasporto resi dalla società istante ai *Reseller* (ossia, distribuzione dell'energia sino ai punti di prelievo dei clienti finali), ai quali Alfa fornisca energia elettrica e/o gas, debba applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater*), del Dpr n. 633 del 1972.

Ciò qualora, ai sensi dell'articolo 12 del Dpr n. 633 del 1972, tale servizio di trasporto possa considerarsi accessorio alla fornitura di energia elettrica e/o gas effettuata dalla medesima società ai *Reseller*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società Alfa ritiene che il meccanismo del *reverse charge* sia applicabile esclusivamente alla fornitura di energia "intesa quale cessione di beni", mentre il trasporto di energia, costituendo una prestazione di servizi, deve essere assoggettato ad Iva con l'applicazione delle regole ordinarie previste dall'articolo 17, comma 1, del Dpr n. 633 del 1972.

Inoltre, l'interpellante evidenzia che, in base allo schema del mandato, "essendo le prestazioni di trasporto energia rese dai Distributori alla società Alfa ordinariamente assoggettate ad Iva (e non in regime di inversione contabile), lo stesso regime deve trovare applicazione nei rapporti tra la società Alfa (mandatario senza rappresentanza) e il *Reseller* (mandante).

Tale soluzione, ad avviso della società istante, non muta quand'anche il servizio di trasporto di energia sia reso ad un *Reseller* al quale la società Alfa fornisca energia elettrica e/o gas.

Ciò in quanto tale servizio di trasporto di energia elettrica non può, in ogni caso, essere considerato accessorio ai sensi dell'articolo 12 del Dpr n. 633 del 1972. A tal fine, la società istante evidenzia che tale servizio è regolato da un autonomo contratto che prevede un autonomo corrispettivo.

Peraltro, il *Reseller* potrebbe liberamente scegliere di rivolgersi ad un terzo per ottenere il trasporto dell'energia sino ai punti di prelievo dei clienti finali. Evidenzia la società Alfa, altresì, che solitamente il servizio di trasporto ha un valore superiore al valore dell'energia fornita. Potrebbe, dunque, essere difficilmente sostenibile l'accessorietà di un'operazione il cui costo sia generalmente eccedente quello dell'operazione principale.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater*), del Dpr n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'Iva con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) alle “*cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)*”.

Tale disposizione trova fondamento nell'articolo 199-*bis*, paragrafo 1, lettera e), della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, secondo cui il meccanismo del *reverse charge* è applicabile, fra l'altro, alle “*cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2)*”.

Per “*soggetto passivo-rivenditore*”, ai sensi della disposizione di cui all'articolo 38, paragrafo 2, della citata direttiva n. 112 del 2006 (recepita in ambito domestico dall'articolo 7-*bis*), comma 3, lettera *a*), del Dpr n. 633 del 1972), si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei medesimi è trascurabile.

La disposizione di cui al citato articolo 199-*bis* della direttiva n. 112 del 2006 consente di estendere il meccanismo del *reverse charge* alle operazioni dallo stesso previste per una durata non inferiore a due anni e non oltre la data del 31 dicembre 2018.

Si tratta, dunque, di una misura di carattere temporaneo introdotta al fine di contrastare l'utilizzo diffuso delle frodi Iva riscontrate nell'ambito del settore energetico, come evidenziato, peraltro, dalla relazione tecnica alla legge di stabilità 2015 (cfr. circolare n. 14/E del 27 marzo 2015).

Come noto, l'adempimento dell'imposta secondo il meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi dell'articolo 17, quinto comma, del Dpr n. 633 del 1972, comporta, in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'Iva, che gli obblighi relativi all'applicazione dell'Iva debbano essere adempiuti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente o del prestatore.

Ciò posto, si fa presente che l'articolo 12 del Dpr n. 633 del 1972 stabilisce che *“Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.*

*Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile”.*

In merito ai criteri in base ai quali un'operazione possa, agli effetti dell'Iva, qualificarsi accessoria, la Corte di Giustizia Ue ha precisato che *“una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”* (cfr. Corte di Giustizia Ue, procedimento C-349/96 del 25 febbraio 1999; procedimento C-44/11 del 19 luglio 2012; procedimento C-366/12 del 26 settembre 2013). Tali principi sono stati recepiti dalla Suprema Corte di cassazione secondo cui *“la prestazione accessoria deve essere (...) strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè (...), l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come*

*un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (...)*” (Corte di cassazione, sez. V, sentenza n. 24049 del 16 novembre 2011).

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie, si osserva che la società Alfa, in base a specifici accordi contrattuali, si impegna a fornire i “*servizi di trasporto dell’energia elettrica, di dispacciamento dell’energia elettrica, nonché dei così detti Servizi di Connessione, intendendosi per questi ultimi l’esecuzione di tutte le prestazioni relative alla connessione dei punti di prelievo del Cliente Finale alla rete elettrica (ad esempio: allacciamento, voltura, aumento di potenza, disattivazioni, etc.)*” (cfr. Allegato n. 2).

Ciò posto, dagli elementi sopra descritti si evince che i servizi di trasporto di energia elettrica e/o gas in esame non si limitano ad avere una generica utilità rispetto alla prestazione principale, ma permettono l’effettuazione e la migliore fruizione della stessa cessione di energia effettuata dalla Società in favore dei Reseller.

Sussistendo un evidente nesso di dipendenza funzionale fra il servizio di trasporto e la fornitura di energia elettrica e/o di gas, si è dell’avviso, dunque, che il predetto servizio di trasporto abbia, nel caso di specie, la funzione di integrare, completare e rendere possibile la prestazione principale di fornitura di energia elettrica e/o di gas.

Pertanto, i servizi di trasporto di energia resi dalla società istante ai soggetti passivi-rivenditori costituiscono, ai sensi dell’articolo 12 del Dpr n. 633 del 1972, prestazioni accessorie alla fornitura di gas e/o energia elettrica effettuata dalla stessa società. Conseguentemente, nel caso di specie, le prestazioni di trasporto di cui trattasi, in quanto accessorie alla cessione di gas e di energia elettrica, devono essere assoggettate ad Iva mediante il meccanismo del *reverse charge* previsto per l’operazione principale ai sensi del citato articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater*), del Dpr n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE  
firmato digitalmente