

Anche i fornitori di servizi energetici acquistano gas ed energia elettrica in *reverse charge*

di Pier Giorgio Cecchini (*)

Gli acquisti di gas ed energia elettrica effettuati dai soggetti che li trasformano in altra forma di energia per fornire servizi energetici di riscaldamento e condizionamento di ambienti nonché di produzione di acqua calda ed elettricità sono soggetti a *reverse charge*, al pari degli acquisti effettuati da soggetti che rivendono dette materie prime senza assoggettarle ad alcuna trasformazione.

1. Premessa

Dal 1° gennaio 2015 alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo - rivenditore si applica il regime di inversione contabile o *reverse charge* (art. 17, comma 6, lett. d-*quater* del D.P.R. n. 633/1972).

Per soggetto passivo - rivenditore "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 detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile" (art. 7-*bis*, comma 3, lett. a, D.P.R. n. 633/1972).

Vi è da chiedersi se il regime dell'inversione contabile si applichi soltanto agli acquisti effettuati da soggetti che li rivendano tali e quali senza assoggettarli ad alcuna trasformazione oppure anche agli **acquisti effettuati dagli erogatori di servizi energetici** (quali le *Energy Service Company* o ESCO) (1); ai soggetti, cioè, che **trasformano il gas e l'energia elettrica** per

fornire servizi di riscaldamento e condizionamento di ambienti nonché di produzione di acqua calda ed elettricità, eventualmente anche tramite impianti di cogenerazione.

Sul punto constano due interpelli presentati nel 2015 all'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Trento (2) e alla Direzione centrale normativa dell'Agenzia in Roma (3), i quali giungono a conclusioni diametralmente opposte. Secondo l'Agenzia di Trento il *reverse charge* si applica a tutti i soggetti che acquistano gas ed energia elettrica destinati alla rivendita, **indipendentemente dalla eventuale successiva trasformazione** in altra forma di energia, mentre secondo la Direzione centrale normativa in Roma il *reverse charge* si applica soltanto in caso di rivendita dello stesso prodotto precedentemente acquistato.

In questo articolo si illustreranno le ragioni che portano a ritenere corretta l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate di Trento, poiché consona alla finalità anti-evasione della norma.

(*) Dottore commercialista in Modena.

(1) Le ESCO, o società di servizi energetici integrati, sono definite dall'art. 2, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 115/2008 quale soggetto che "fornisce servizi energetici ovvero altre misure di miglioramento dell'efficienza energetica nelle installazioni o nei locali dell'utente e, ciò facendo, accetta un certo margine di

rischio finanziario. Il pagamento dei servizi forniti si basa, totalmente o parzialmente, sul miglioramento dell'efficienza energetica conseguito e sul raggiungimento degli altri criteri di rendimento stabiliti".

(2) Interpello 906-138/2015.

(3) Interpello 954-186/2015.

2. Chi è il soggetto passivo - rivenditore?

Occorre premettere che secondo la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (“Direttiva IVA”) il gas e l’energia elettrica sono considerati **beni materiali** (4).

I flussi di gas naturale e di energia elettrica sono difficili da rintracciare fisicamente, perché viaggiano all’interno di condutture e cavi elettrici. Di ciò hanno preso atto il legislatore comunitario nel 2003, con l’art. 38 della Direttiva IVA, e quello italiano nel 2006, con l’art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 (5), abbandonando il principio di tassazione nello Stato membro in cui fisicamente si trovano i beni a favore del diverso criterio che opera una distinzione a seconda che la fornitura sia fatta **ad un soggetto passivo - rivenditore oppure ad un altro soggetto passivo**.

Nel primo caso il luogo di tassazione è quello dello Stato membro ove il soggetto passivo - rivenditore **commercializza i beni**, mentre nel secondo il luogo di tassazione è quello dello Stato membro **dove il cliente usa e consuma i beni**.

Lo scopo di quelle modifiche legislative, operate nei primi anni del 2000, era di identificare convenzionalmente, anziché fisicamente, il **luogo di cessione di gas ed energia elettrica**, al fine di “evitare casi di doppia imposizione o di non imposizione e realizzare un vero mercato interno del gas e dell’energia elettrica che sia privo di ostacoli connessi all’IVA” (6).

Invece l’estensione del *reverse charge* al soggetto passivo - rivenditore operata quasi dieci anni

dopo con la modifica nel 2013 dell’art. 199-*bis* della Direttiva IVA e la modifica nel 2015 dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 (7) ha la finalità di contrastare i casi di frodi che hanno interessato le cessioni di gas ed energia elettrica (8); frodi consistenti nel sottrarsi - il fornitore - al versamento dell’IVA, pur essendo al cliente consentita la detrazione.

Tanto si precisa per sottolineare che non tutta la prassi formatasi negli anni passati sulla definizione di soggetto passivo - rivenditore in materia di territorialità IVA può essere utilizzata ai fini interpretativi dell’impiego del *reverse charge*, poiché qui non si tratta più di una questione definitoria che stabilisca in modo univoco in quale Stato membro tassare il passaggio di proprietà, bensì di sottrarre un settore di ragguardevoli dimensioni - quello della prestazione di servizi energetici mediante l’impiego di gas ed energia elettrica - a fenomeni di frodi tributarie.

3. L’ambiguo significato di “rivendita”

Uno dei casi in cui le indicazioni fornite dalla prassi devono essere interpretate in modo per così dire selettivo è rappresentato dalle Linee Guida del 18 marzo 2013 emanate dal comitato IVA della Commissione Europea (9), secondo le quali può essere qualificato come soggetto passivo - rivenditore soltanto il soggetto passivo la cui attività consista nel **vendere esattamente lo stesso prodotto** di quello precedentemente acquistato senza alcuna trasformazione (10).

Il parere riguardava esclusivamente l’interpretazione dell’art. 38 della Direttiva IVA in materia

(4) E così pure il calore ed il freddo; art. 15 della Direttiva IVA.

(5) A livello comunitario la modifica fu introdotta dalla Direttiva 2003/92/CE del 7 ottobre 2003 che modificava la Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977; Direttive, queste, abrogate e sostituite dalla successiva Direttiva IVA.

A livello nazionale la modifica fu introdotta dall’art. 1, D.Lgs. 15 dicembre 2005, n. 294, emanato in recepimento della citata Direttiva 2003/92/CE del 7 ottobre 2003, e che modificò l’art. 7 del D.P.R. n. 633/1972; successivamente la materia è stata trasposta nell’art. 7-*bis*.

(6) Considerando n. 19 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

(7) A livello comunitario la modifica è stata introdotta dalla Direttiva 2013/43/UE del 22 luglio 2013 che ha modificato l’art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, dando facoltà agli Stati membri di applicare il *reverse charge* alle cessioni di gas e l’energia elettrica effettuate a favore dei soggetti passivi - rivenditori, questi ultimi definiti per effetto di un rimando al citato art. 38 della medesima Direttiva IVA (vedi nota 5).

A livello nazionale la modifica è stata introdotta dall’art. 1, comma 629, lett. a), n. 3), Legge 23 dicembre 2014, n. 190,

emanato in recepimento della citata Direttiva 2013/43/UE del 22 luglio 2013, che ha modificato l’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972; anche in questo caso la definizione di soggetto passivo - rivenditore avviene per effetto di un rimando, ovviamente all’art. 7-*bis*.

(8) Si veda il considerando 4 della citata Direttiva 2013/43/UE del 22 luglio 2013.

(9) Il comitato IVA è stato istituito dall’art. 398 della Direttiva IVA.

(10) “Il comitato IVA concorda unanimemente sul fatto che per poter essere qualificato come soggetto passivo - rivenditore, ai sensi dell’articolo 38, comma 2, della Direttiva IVA, è necessario che l’attività del soggetto passivo consista nel vendere esattamente lo stesso prodotto (di cui all’articolo 38, comma 2, della Direttiva IVA) di quello precedentemente acquistato senza alcuna trasformazione e senza autoconsumo, a meno che il proprio consumo può essere qualificato come trascurabile.

Laddove l’attività di un soggetto passivo implica il consumo di uno dei prodotti, di cui all’articolo 38, comma 2, della Direttiva IVA, al fine di produrre un altro dei prodotti elencati (dall’articolo 38, comma 2, della Direttiva IVA), il comitato IVA ritiene unanimemente che, in caso di vendita del prodotto (diverso da quello acquistato), il soggetto passivo non possa esse-

Approfondimento IVA

di territorialità; infatti all'epoca la Direttiva 2013/43/UE, che avrebbe successivamente autorizzato gli Stati membri ad applicare il *reverse charge*, non era stata neppure emanata.

Al comitato IVA era stato richiesto dalla delegazione belga di chiarire se un soggetto che acquisti gas da un fornitore stabilito in un altro Stato membro e lo trasformi in energia elettrica per poi rivenderla potesse essere considerato soggetto passivo - rivenditore (11).

Sulla base delle definizioni date da The Oxford English Dictionary e Chambers English Dictionary al termine *reselling* (rivendita) contenuto nell'art. 38 della Direttiva IVA (nonché nell'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972), il comitato inferiva che il prodotto dovesse essere rivenduto tale e quale, **senza assoggettarlo ad alcuna trasformazione**. Altrimenti, concludeva il comitato, il legislatore comunitario avrebbe utilizzato il termine *selling* (vendita) (12). Nessun altro elemento veniva fornito dal comitato a supporto della propria opinione.

Risulta evidente che l'interpretazione letterale è inadeguata a circoscrivere i confini della norma anti-evasione in commento: qui non si tratta più di dirimere una questione definitoria sulla territorialità; si tratta di reprimere eventuali frodi.

Con la seguente conseguenza: che escludere dal *reverse charge* tutti i soggetti che trasformano gas o energia elettrica prima di rivenderli rischia di **sottrarre alla portata della norma un'aliquota assai importante** degli acquisti di tali beni, e per la precisione quelli effettuati dalle imprese che forniscono servizi energetici, comprese le ESCO (le quali da sole sviluppano un fatturato annuo di 5 miliardi e mezzo di euro); accedere a questa interpretazione significherebbe **tradire il dichiarato scopo di contrasto alle frodi** per il quale la norma fu introdotta nell'ordinamento comunitario e nazionale.

In termini tecnici, una tale interpretazione del combinato disposto degli artt. 199-bis e 38 della Direttiva IVA e degli artt. 17 e 7-bis del D.P.R. n. 633/1972 violerebbe sostanzialmente il principio di salvaguardia del risultato interpretativo utile delle norme di legge; principio, questo, per il quale una norma deve essere interpretata nel senso che abbia un significato, anziché quello in cui non lo abbia (13).

Quindi il parere espresso dal comitato IVA nelle Linee Guida del 18 marzo 2013 deve ritenersi inconferente rispetto alla tematica dell'applicazione del *reverse charge* agli acquisti di gas ed energia elettrica.

Peraltro a rimarcare la **limitata portata dei propri pareri** è lo stesso comitato IVA, il quale ha cura di precisare che essi devono essere considerati con particolare cautela in quanto possono essere resi obsoleti da diversi eventi, quali - ed è il caso che qui ci occupa - le modifiche legislative (14), e che in ogni caso esso è un comitato consultivo privo di potere legislativo, ed i suoi pareri non sono vincolanti né per la Commissione Europea né per gli Stati membri (15).

4. La posizione dell'Agenzia

Proprio sulla medesima questione della territorialità dell'acquisto di gas destinato alla produzione di energia elettrica, sottoposto da una società svizzera all'Agenzia delle entrate nel 2007, questa ebbe ad assumere una posizione diametralmente opposta al comitato IVA indicando che "la circostanza che la società istante acquisti gas per utilizzarlo al fine di ottenere energia elettrica non osta alla qualifica della stessa come 'soggetto passivo - rivenditore'; gli acquisti in questione, infatti, sono finalizzati non al consumo, ma alla produzione dell'energia che sarà successivamente rivenduta ad altri soggetti" (16).

L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate si basa sull'esame dei diversi commi da cui era

re considerato come un soggetto passivo - rivenditore e concordata conseguentemente sul fatto che la norma applicabile per determinare il luogo della prestazione deve in tal caso essere l'articolo 39 della Direttiva IVA"; GUIDELINES resulting from the 98th meeting of 18 March 2013 DOCUMENT A - taxud.c.1(2013)11581796 - 765, pag. 166, reperibile sul sito ec.europa.eu.

(11) La documentazione afferente il caso è reperibile al sito <https://circabc.europa.eu>.

(12) Le definizioni date dai due dizionari sono peraltro piuttosto sfumate e non di univoca interpretazione; l'Oxford English Dictionary definisce *resell* come "*sell (something one has bought) to someone else*" e *resale* come "*the sale of a thing*

previously bought". Il Chambers English Dictionary definisce *resale* come "*the selling again of an article*".

(13) Principio elaborato sia dalla giurisprudenza nazionale (Cass., n. 5927/1981) che comunitaria (CGE, T-216/96 e T-143/99).

(14) "*Certain guidelines may have been overtaken by time. As some date back quite many years, they can have been rendered obsolete by one or the other event (legislation, case-law...). They should therefore be taken with all the necessary precaution.*"; Linee Guida del 18 marzo 2013, pag. 2.

(15) Linee Guida del 18 marzo 2013, pag. 2.

(16) Risoluzione n. 79/E del 26 aprile 2007.

composto l'art. 7 (ora *7-bis*, ma le conclusioni non mutano) del D.P.R. n. 633/1972 e sull'attribuzione a ciascuno del senso che risulta dal complesso delle norme; quello di un'impresa che compra gas per trasformarlo in energia elettrica e rivenderla, stabilisce l'Agenzia, **non può certamente definirsi "consumo"**, diversamente normato (17), e dunque la transazione deve necessariamente essere **attratta nell'alveo delle operazioni fatte da un soggetto passivo - rivenditore**.

L'interpretazione del comitato IVA, invece, è fondata unicamente sul dato semiotico (linguistico) della specificazione che del termine *resell* fanno due dizionari (18) di una delle ventiquattro lingue ufficiali dell'Unione Europea e vi è da chiedersi a quale diverso esito potrebbe condurre un'analisi del significato del termine italiano "rivendere", francese *revendre*, spagnolo *reventa* etc. (19).

Quale delle due interpretazioni è quella più fondata? A parere di chi scrive lo è senza dubbio quella dell'Agenzia. Ed in ogni caso, a prescindere dalle questioni di territorialità per la quale fu emanata, essa interpretazione è coerente con l'impianto sistematico e con le finalità del *reverse charge*.

5. La prassi del Regno Unito

La normativa italiana che estende il *reverse charge* alle forniture di gas ed energia elettrica è stata emanata, come precisato, in recepimento della Direttiva 2013/43/UE, che ha modificato l'art. 199-*bis* della Direttiva IVA.

Tali Direttive sono state altresì recepite da altri Stati membri, tra i quali il Regno Unito; ed è significativo che l'autorità tributaria di un così importante Stato membro, la Her Majesty's Revenue & Customs, abbia precisato, con il documento "VAT Notice 735" (agevolmente reperibile su internet), pubblicato in data 27 aprile 2015, al paragrafo 3.4.1. "*What is covered by the reverse - charge?*", che l'inversione contabile si applica a tutte le forniture all'ingrosso di gas ed elettricità rese a "*taxable dealers*" (i.e.: soggetti passivi - rivenditori) residenti in Regno Unito, ivi comprese le forniture di gas impiegate in

centrali elettriche ("*power stations*") ed in impianti di cogenerazione per la produzione di energia termica ed elettrica ("*heating and power plants*"), purché l'energia così ottenuta **sia destinata alla rivendita e non al consumo**.

Secondo la disciplina inglese, quindi, l'inversione contabile si applica anche alle forniture di gas destinate ad essere trasformate in altra forma di energia prima della rivendita.

In particolare, secondo l'HM Revenue & Customs, il *reverse charge* si applica agli acquisti di gas destinati ad **impianti di cogenerazione**. Si tratta della stessa casistica trattata (giungendo ad opposte conclusioni) dalla Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello del 2015 citato in premessa.

6. Consumo personale ed altre questioni

Per espressa previsione normativa soltanto una trascurabile entità del gas e dell'energia elettrica acquistati dal soggetto passivo - rivenditore può essere destinata a sopperire agli immediati bisogni dell'impresa (il "consumo personale" citato dall'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972), nell'ambito ovviamente dell'esercizio della propria attività economica. Si tratterà dei consumi per riscaldare gli ambienti di lavoro, far funzionare i macchinari, illuminare gli ambienti etc. In altri termini la società **non deve essere cliente finale** in relazione agli acquisti fatti, se non per una **moderata aliquota**.

A titolo esemplificativo, nel caso dell'interpello di Trento citato in premessa, è stato considerato trascurabile un consumo personale pari a **meno dello 0,5%** degli acquisti complessivi di energia.

La circostanza che i servizi energetici forniti non si limitino alla sola erogazione di energia bensì comprendano anche altre **attività accessorie** delle quali siano destinatari gli stessi soggetti (ad esempio la messa a disposizione degli impianti, quando di proprietà della ESCO, oppure la loro conduzione e manutenzione, quando di proprietà dei clienti; il presidio di tecnici per monitorare i consumi etc.), è irrilevante ai fini che qui interessano. Infatti per individuare la sussistenza della qualità di soggetto passivo -

(17) Separatamente normato dalla lett. b), anziché dalla lett. a), dell'art. 7-*bis*, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 39, anziché 38, della Direttiva IVA.

(18) In termini tutt'altro che incontrovertibili; vedasi nota 12.

(19) Con l'ulteriore conseguenza che secondo una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia Europea, le norme del

diritto dell'Unione devono essere interpretate ed applicate in modo uniforme alla luce delle versioni in tutte le lingue dell'Unione. In caso di disparità tra le diverse versioni linguistiche di un testo dell'Unione, la disposizione dev'essere intesa in funzione dell'impianto sistematico e della finalità della normativa di cui fa parte (CGE, causa C-280/04 dell'8 dicembre 2005).

Approfondimento IVA

rivenditore “non è necessario avere riguardo al complesso delle attività svolte dal soggetto interessato, ma bisogna esaminare il comportamento del soggetto in relazione ai singoli acquisti di gas ed elettricità” (20).

7. Conclusioni

Né gli artt. 38 e 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, né l'art. 7-*bis*, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, che ha recepito la normativa comunitaria, né la circolare 27 marzo 2015, n. 14/E dell'Agenzia delle entrate sulla materia, pongono **alcuna distinzione** tra i soggetti passivi che trasformano il gas e l'energia elettrica in altra forma di energia ed i soggetti passivi per i quali, invece, il gas costituisce una mera merce destinata ad essere rivenduta tale quale.

Al contrario va posta l'attenzione sulla *ratio* della disciplina in esame, introdotta dalla Direttiva 2013/43/UE, che, come anticipato, ha la finalità di contrastare le frodi IVA attuate dai fornitori di gas ed energia che omettono il versamento dell'imposta, facilitati anche dalla difficoltà di tenere traccia fisicamente dei flussi di energia elettrica.

Sarebbe pertanto incongruo che il regime del *reverse charge* si applicasse unicamente ai soggetti passivi - rivenditori che acquistano e cedono tali materie prime senza assoggettarle ad alcuna trasformazione e non anche ai soggetti (quali le ESCO) e alle transazioni che, invece, comportano la trasformazione dei beni stessi in altra forma di energia, in quanto verrebbe vanificata la finalità anti-evasione della norma.

(20) Circolare n. 54/E del 23 dicembre 2004, richiamata anche dalla citata circolare 14/E del 27 marzo 2015.