



Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 23 dicembre 2004

Oggetto: IVA. Territorialità delle cessioni di gas e di energia elettrica. Direttiva 2003/92/CE del Consiglio del 7 ottobre 2003, che modifica la direttiva 77/388/CEE

1	Premessa	3
2	Territorialità delle operazioni	4
2.1	Ambito oggettivo	4
2.2	Ambito soggettivo	5
2.2.1	Cessioni nei confronti di soggetti rivenditori	5
2.2.2	Cessioni effettuate nei confronti di soggetti diversi	6
2.3	Territorialità delle prestazioni di servizio	7
3	Obblighi dei contribuenti	8
4	Importazioni ed esportazioni.....	9
5	Decorrenza	10

1 Premessa

Il 7 ottobre 2003 il Consiglio Europeo ha adottato la proposta della Commissione COM (2002) 688 del 5 dicembre 2002, relativa al luogo di tassazione delle cessioni di gas e di energia elettrica, emanando la direttiva 2003/92/CE del Consiglio del 7 ottobre 2003, pubblicata nella GUCE L 260 dell'11 ottobre 2003, che modifica la direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (c.d. VI direttiva IVA).

Le nuove regole in materia di luogo di cessione di gas mediante la rete di distribuzione del gas naturale e di energia elettrica hanno lo scopo di semplificare le modalità di tassazione in ragione del fatto che i flussi dei due beni (in modo particolare per l'energia elettrica) sono difficilmente rintracciabili fisicamente. Per le cessioni dei beni in discorso è stato perciò abbandonato uno dei principi basilari del regime IVA, cioè la tassazione in funzione del luogo in cui fisicamente si trovano i beni, in quanto nella maggior parte dei casi risulta impossibile stabilire un nesso tra la transazione e il flusso fisico dei beni. Inoltre la crescente liberalizzazione dei relativi mercati ha fatto emergere la necessità di rivedere le preesistenti regole sul luogo di cessione del gas e dell'energia elettrica allo scopo di modernizzare il funzionamento del regime IVA nell'ambito del mercato interno, secondo la strategia che la Commissione si è impegnata a condurre in questo campo.

Va, inoltre, rilevato che l'articolo 2 della direttiva 2003/92/CE prevede che gli Stati membri adottino i necessari strumenti per conformarsi alle regole dettate dalla stessa direttiva a partire dal 1° gennaio 2005.

Peraltro, le disposizioni contenute nella direttiva in esame risultano sufficientemente dettagliate tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali.

Ciò stante, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono di

seguito istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella ripetuta direttiva, soprattutto allo scopo di evitare che si verificano fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2005 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme (diverse da quelle introdotte dalla ripetuta direttiva n. 92 del 2003), a tutto discapito degli operatori nazionali del settore.

2 Territorialità delle operazioni

Il gas e l'energia elettrica sono considerati nel contesto della VI direttiva e delle norme nazionali in materia IVA dei beni fisici la cui cessione, attualmente, risulta territorialmente rilevante nel luogo in cui i beni si trovano all'atto del trasferimento della loro proprietà, ovvero, nel caso in cui i beni siano spediti o trasportati, nel luogo in cui si trovano nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto. Tuttavia, nell'ottica dell'aumento del numero delle transazioni transfrontaliere derivante da un lato dall'allargamento dell'Unione Europea e dall'altro dalla crescente liberalizzazione del mercato per semplificare le regole di tassazione e rendere più agevoli gli scambi è stata modificata la disciplina sul luogo di tassazione per talune fattispecie delimitate in ragione della modalità oggettiva del trasporto, nonché in ragione della qualità del soggetto cessionario.

2.1 Ambito oggettivo

Occorre, preliminarmente, precisare che la nuova disciplina riguarda le cessioni di gas, che avvengono attraverso la rete di distribuzione del gas naturale e di energia elettrica.

Per quanto riguarda l'energia elettrica non sembrano sussistere particolari problemi per ciò che riguarda il bene interessato dalle nuove disposizioni, in

quanto l'elettricità per sua natura è fornita, comunque, attraverso la propria rete di distribuzione.

Al contrario, il gas può essere trasportato e fornito attraverso sistemi diversi, per cui si ritiene che debbano restare escluse dalle nuove regole le cessioni di gas che non viene trasportato e distribuito attraverso le reti di distribuzione del gas naturale. Vale a dire che sono soggette alle norme già esistenti le cessioni di gas in bombole.

Allo scopo di individuare l'esatta portata del concetto di "rete di distribuzione" può farsi utile riferimento alle definizioni contenute nella direttiva 2003/55/CE del 26 giugno 2003, dovendosi intendere la locuzione in senso ampio con riferimento cioè all'intero sistema di trasporto del gas, che include:

- la rete di trasporto (rete di distribuzione primaria – gasdotti ad alta pressione),
- la rete di distribuzione (rete di distribuzione secondaria – gasdotti locali o regionali),
- gli impianti di stoccaggio.

2.2 Ambito soggettivo

Dal punto di vista soggettivo il nuovo sistema impositivo prevede due distinte figure di cessionario a seconda che trattasi di soggetto rivenditore ovvero di soggetto diverso.

2.2.1 Cessioni nei confronti di soggetti rivenditori

La prima categoria di soggetti interessati è rappresentata dai cosiddetti "soggetti passivi-rivenditori" identificabili in coloro i quali svolgono come attività principale, per ciò che riguarda l'acquisto di gas e di elettricità, la rivendita degli stessi prodotti. Invero, per individuare la sussistenza di tale qualità 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.

Non fa venir meno la qualificazione di “rivenditore” la circostanza che una parte del prodotto acquistato possa essere destinato a sopperire gli immediati bisogni del soggetto stesso, nell’ambito ovviamente dell’esercizio della sua attività economica, a condizione che tale uso e consumo sia di trascurabile entità.

Le cessioni di gas e di energia elettrica nei confronti di questa categoria di soggetti si considera effettuata in Italia (e come tale soggetta ad IVA), qualora il cessionario:

- sia domiciliato nel territorio dello Stato,
- sia residente nel territorio dello Stato e non abbia il domicilio all’estero,
- sia una stabile organizzazione di soggetto domiciliato o residente all’estero.

Da quanto detto, emerge per converso che le cessioni effettuate nei confronti di soggetti rivenditori esteri non si considerano territorialmente rilevanti in Italia, ma oggettivamente localizzate al di fuori del territorio dello Stato, superandosi in tal modo anche il concetto di cessioni all’esportazione e di cessioni intracomunitarie, come si vedrà più avanti.

2.2.2 Cessioni effettuate nei confronti di soggetti diversi

Trattasi in realtà di cessioni effettuate nei confronti di soggetti che acquistano i prodotti per il consumo finale, che si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora l’energia elettrica ed il gas sono ivi effettivamente utilizzati/consumati. I soggetti interessati da queste operazioni possono essere sia soggetti passivi diversi dai rivenditori sia privati consumatori. In sostanza per gli acquisti destinati al consumo finale può considerarsi che il luogo di tassazione è quello in cui è situato il contatore del cliente.

Può, tuttavia, accadere che il soggetto passivo cessionario che ha acquistato i prodotti non allo scopo di rivenderli ma per consumarli, per motivi

diversi, che possano eventualmente coinvolgere questioni di organizzazione aziendale, non consumi in Italia in tutto o in parte i prodotti energetici acquistati. In tal caso, limitatamente alla parte non consumata in Italia, l'originaria cessione si considera effettuata nel territorio dello Stato se il cessionario è ivi domiciliato, residente o abbia una stabile organizzazione.

In buona sostanza, in questa ipotesi, pur non essendo il soggetto passivo interessato qualificabile come "rivenditore", di fatto si utilizza la stessa regola esaminata al punto 2.2.1, in considerazione del fatto che in ogni caso i beni in discorso risulterebbero tassati definitivamente nel Paese di consumo.

2.3 Territorialità delle prestazioni di servizio

Il nuovo regime territoriale di tassazione coinvolge anche talune tipologie di servizi strettamente connessi con la fornitura di energia elettrica e gas, i quali devono ritenersi territorialmente rilevanti nello Stato in cui è domiciliato, residente o abbia la stabile organizzazione il committente del servizio. Vale a dire che tali servizi si considerano effettuati in Italia se il cliente è ivi residente, senza avere un domicilio all'estero, ovvero è ivi domiciliato, o infine risulta committente del servizio una stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente, occorre cioè avere riguardo all'effettivo soggetto o entità giuridica che commissiona il servizio stesso.

Più in particolare trattasi:

- dei servizi relativi alla concessione dell'accesso ai sistemi di distribuzione di gas naturale o di energia elettrica,
- dei servizi di trasporto o trasmissione mediante gli stessi,
- della fornitura di altri servizi direttamente collegati.

Le prime due tipologie, come è facilmente intuibile, sono riferibili a servizi strettamente connessi con il trasporto dei beni, mentre la terza categoria necessita di ulteriori approfondimenti. Per il settore del gas detti servizi possono essere ricondotti ad ipotesi quali la modulazione, lo stoccaggio, nonché la

rigassificazione del gas liquido, in quanto sono tutte operazioni direttamente collegate alle reti di distribuzione; per l'energia elettrica i servizi interessati vanno individuati in quelli relativi agli impianti di trasformazione per aumentare e/o ridurre la tensione ai fini della trasmissione.

I servizi sopra menzionati, sono stati inseriti dalla direttiva 2003/92/CE tra quelli indicati nell'art. 9, paragrafo 2, lettera e), della VI direttiva. Poiché gli altri servizi contenuti in detta lettera sono stati trasfusi nel nostro ordinamento alla lettera d) e successive dell'art. 7, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, si ritiene che analogamente i servizi qui in esame diano luogo alle seguenti ipotesi:

- sono territorialmente rilevanti in Italia, e perciò ivi tassabili, se sono resi a favore di committenti residenti, domiciliati o di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, sempreché utilizzati in ambito comunitario;
- sono territorialmente rilevanti in Italia se il committente è un soggetto non residente extracomunitario ed i servizi sono utilizzati in Italia;
- non sono territorialmente rilevanti qualora resi a favore di committenti comunitari soggetti d'imposta.

3 Obblighi dei contribuenti

Per quanto concerne il debitore dell'imposta, allo scopo di rendere semplice l'applicazione delle nuove disposizioni la direttiva 2003/92/CE prescrive il ricorso obbligatorio al sistema del *reverse charge* (sistema dell'inversione degli obblighi contabili di autofatturazione), in tutti i casi in cui il fornitore del bene o del servizio sia un soggetto non stabilito nel Paese di effettuazione dell'operazione.

Al verificarsi di tale ipotesi, qualora l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia, l'imposta dovrà essere assolta dal cessionario o committente, soggetto passivo IVA, ai sensi del terzo comma dell'articolo 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, cioè mediante l'emissione di autofattura.

E' evidente che qualora il cessionario o committente sia un privato consumatore, il cedente o prestatore del servizio non residente sarà tenuto ad identificarsi all'IVA o a nominare un rappresentante fiscale in Italia, ai fini dell'assolvimento dell'imposta sulle operazioni ivi rilevanti.

4 Importazioni ed esportazioni

Il nuovo sistema di tassazione delle cessioni di gas e di energia elettrica illustrato per poter correttamente funzionare ed evitare problemi di doppia tassazione è accompagnato da un meccanismo di detassazione all'atto dell'importazione. Ciò in quanto tali operazioni sono soggette all'imposta all'interno dello Stato senza che assuma particolare rilevanza la circostanza che i beni possano provenire dall'estero.

A tal fine, in caso di materiale introduzione dei beni, pur non potendosi prescindere dall'adempimento degli obblighi procedurali doganali, per i quali le relative istruzioni saranno emanate dalla competente Agenzia delle Dogane, l'importazione non darà, comunque, luogo al materiale pagamento dell'imposta in dogana, dovendo l'imposta essere assolta secondo le modalità indicate al punto 3 della presente circolare.

Analogamente, le operazioni che si concretizzano nella materiale esportazione dei prodotti in discorso, con l'espletamento delle relative operazioni doganali, saranno considerate a tutti gli effetti cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633 del 1972.

Le cessioni di energia elettrica e gas, che non risultano territorialmente rilevanti in Italia e come tali sono effettuate senza applicazione dell'imposta, pur non costituendo esportazioni, consentono la detrazione dell'IVA assolta a monte in via di rivalsa da parte dell'operatore interessato.

5 Decorrenza

Le nuove regole indicate nella presente circolare trovano applicazione per tutte le operazioni che saranno effettuate, ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633 del 1972, a decorrere dal 1° gennaio del 2005.

o
o o

Nel far riserva di emanare ulteriori più dettagliate istruzioni si invitano le Direzioni Regionali a vigilare sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.