

Qualificazione della ricarica di veicoli elettrici

Alert IVA

Agosto 2023

Sentenza Corte di Giustizia UE n. C-282/22 del 20 aprile 2023, caso P. w W.

A cura di

Mario Spera

Principal Bernoni Grant Thornton

1. Premessa

La Corte di Giustizia UE con la sentenza C-282/22 del 20 aprile 2023, caso P. w W. mette la parola fine, almeno allo stato attuale, alla qualificazione giuridica della ricarica dei veicoli elettrici, per la quale si poneva il quesito se dovesse rientrare tra le cessioni di beni ovvero tra le prestazioni di servizi. La diatriba nasceva dalla diversa modalità con cui si realizza il “rifornimento” dei veicoli alimentati elettricamente, rispetto a quelli che utilizzano per la loro propulsione altre tipologie di carburanti (quali, in genere, benzina, gasolio, GPL, gas metano, ecc.).

I dubbi potevano ritenersi collegati alla circostanza che la ricarica elettrica richiede per la sua realizzazione una serie di altri servizi, evidenziati anche dal giudice del rinvio, consistenti principalmente in: i) messa a disposizione dei dispositivi di ricarica; ii) fornitura del flusso di energia elettrica, il cui prezzo può variare, tra l'altro, in dipendenza della “durata della ricarica, espressa in ore, per i connettori a ricarica lenta, o in minuti, per i connettori a ricarica rapida, nonché dal modello di connettore”; iii) fornitura del supporto tecnico; iv) messa a disposizione degli utenti di una piattaforma dedicata, volta a consentire la prenotazione di un determinato connettore, la visualizzazione della cronologia delle operazioni e dei pagamenti effettuati, ivi compresa la possibilità di utilizzare un “portafoglio elettronico” per il pagamento delle singole sessioni di ricarica.

A ciò si aggiunga la circostanza che la P. w W. intendeva creare una apposita piattaforma “specializzata” (“un sito Internet o un'applicazione informatica”) per consentire all'utente “di prenotare un determinato connettore e di consultare la cronologia delle operazioni e dei pagamenti effettuati”. In quest'ottica poiché le diverse operazioni effettuate dal soggetto interessato sarebbero state remunerate con un prezzo unico, si poneva il problema se l'operazione dovesse essere qualificata come operazione complessa e indivisibile, da tassare unitariamente con l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, non essendo possibile individuare una operazione principale corredata da una serie di prestazioni accessorie.

2. I termini della questione

In proposito, l'attenzione della Corte si è soffermata soprattutto su due elementi, peraltro, evidenziati anche dall'Autorità fiscale dello Stato polacco, diretto interessato nella vertenza, per i quali si poneva il problema su quale dovesse avere prevalenza sull'altro: la messa a disposizione di apparecchiature che avrebbero consentito la ricarica rapida dei veicoli elettrici, oppure la specifica ricarica del veicolo.

Secondo una corrente di pensiero (su cui si fondava anche il parere della P. w W.) “l'intenzione principale degli utenti dei punti di ricarica sarebbe quella di utilizzare dispositivi che consentano loro di ricaricare il loro veicolo in modo rapido ed efficace”, per cui dovrebbe ritenersi che l'accesso ad un punto di ricarica costituisca la prestazione principale.

Per contro, l'Amministrazione fiscale polacca attribuirebbe importanza principale alla ricarica del veicolo, rispetto alla quale l'accesso ad un punto di ricarica (a prescindere dalle modalità e dalla tempistica necessaria) non potrebbe essere considerato come "l'elemento predominante" dell'operazione.

In questo stesso senso, il giudice del rinvio esprime l'avviso che "(l)'accesso alle apparecchiature di ricarica costituirebbe (...) il mezzo che consente di fruire, in migliori condizioni, della cessione di energia elettrica, la quale costituirebbe la prestazione preponderante".

3. Qualificazione dell'operazione secondo la Corte UE

Al punto 27 della decisione, la Corte UE osserva, preliminarmente, fondandosi sulla sua costante interpretazione giurisprudenziale, "che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge tale operazione per determinare, da un lato, se essa dia luogo, ai fini dell'IVA, a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la suddetta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi". Di conseguenza, ciascuna operazione deve essere considerata in modo distinto e indipendente, per cui "l'operazione costituita da una prestazione unica sul piano economico non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA". Ciò sta a significare "che si è in presenza di una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissolubile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale" (Cfr. punto 28).

Inoltre, una prestazione deve essere considerata accessoria a una prestazione principale quando non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio della prestazione principale.

Da queste chiare affermazioni la Corte perviene alla conclusione che nel caso in esame "una combinazione di operazioni consistenti nella cessione di energia elettrica al fine della ricarica di veicoli elettrici e nella fornitura di diversi servizi" da considerare di supporto all'operazione principale non può portare ad una conclusione diversa da quella di ritenere l'operazione principale quella della fornitura (ricarica) di energia elettrica per i mezzi di trasporto elettrici, che costituisce una "cessione di beni", in quanto consiste nel trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario (ex art. 14, par. 1, della direttiva IVA 2006/112), considerato altresì che l'energia elettrica è considerata "un bene materiale", ai sensi dell'art. 15, par. 1, della stessa direttiva. In sostanza, l'interesse dell'utente è quello di rifornirsi dell'energia elettrica necessaria alla propulsione del proprio veicolo, rispetto alla quale operazione le prestazioni "accessorie" rese costituiscono un elemento minimale che accompagna necessariamente il rifornimento e che non muta in nessun caso la natura dell'operazione principale. Eventuali differenze di prezzo per la ricarica rapida non costituiscono elementi tali da risultare idonei a modificare la suddetta qualificazione dell'operazione.

Infine, un'ultima interessante affermazione della Corte riguarda il tema delle disposizioni contenute nella direttiva 2014/94, sulla realizzazione di un'infrastruttura per i combustibili alternativi, la quale all'art. 1, stabilisce i requisiti minimi per la costruzione dell'infrastruttura per i combustibili alternativi, inclusi i punti di ricarica per veicoli elettrici, ma che non ha "lo scopo di stabilire una qualsivoglia norma in merito al trattamento, dal punto di vista dell'IVA, del rifornimento di combustibile alternativo" (Cfr. punto 36 della sentenza in esame).

In conclusione, la ricarica di veicoli elettrici, ai fini IVA deve essere considerata l'operazione principale, qualificabile come cessione di beni, rispetto alla quale tutti gli altri servizi connessi alla realizzazione del rifornimento assumono natura meramente accessoria, per cui saranno tassati alla stessa stregua della cessione di energia elettrica.

La tassazione dell'energia elettrica ai fini della ricarica dei veicoli elettrici ha formato oggetto all'inizio del 2023 di una risposta ad interpello da parte dell'Agenzia delle entrate, la n. 27 del 13 gennaio 2023. L'istanza proposta riguardava la qualificazione dell'operazione di ricarica di veicoli elettrici, accompagnata da una serie di servizi, che appaiono analoghi a quelli presi in considerazione nella sentenza C-282/22 della Corte di Giustizia UE.

In tale documento di prassi, l'Agenzia delle entrate ha formulato il proprio parere sia sulla base delle ripetute considerazioni della corte di Giustizia in tema di operazioni complesse inscindibili, ma soprattutto con riferimento agli orientamenti del Comitato IVA UE, di cui al DOCUMENT C – taxud.c.1(2021)6657618 – 1018, emersi con riferimento al documento di lavoro del 118° meeting del 19 aprile 2021 del Comitato IVA, Working Paper n. 1012 del 17 marzo 2021, relativo proprio ad una richiesta dell'Italia sul trattamento IVA dei servizi di ricarica dei veicoli elettrici, nonché in relazione a similare richiesta della Francia (WP 969 del 13 maggio 2019, 113° meeting del 3 giugno 2019), già ripresa nel precedente orientamento DOCUMENT A – taxud.c.1(2019)6589787 – 972. L'Amministrazione fiscale italiana nella risposta ad interpello è pervenuta alle medesime conclusioni cui si è ispirata la sentenza C-282/22, sostenendo che le operazioni rese tendono sostanzialmente a consentire la ricarica del veicolo elettrico. Pertanto, *“il complesso di operazioni che concretizzano i ‘servizi di ricarica’ (...) configurano, sotto il profilo IVA, una operazione composita ed unitaria ai fini IVA”*. Nell'individuazione della natura dell'operazione occorre riconoscere che *“l'elemento principale dell'operazione composita di cui trattasi è costituito dalla fornitura dell'energia elettrica per la ricarica della batteria del veicolo elettrico, mentre tutti gli altri servizi (App, monitoraggio dati, servizio di geolocalizzazione, etc.) sono ancillari all'operazione principale di cessione di energia elettrica”*.

Peraltro, questa affermazione trova conferma anche nel fatto che *“il canone periodico di abbonamento posto a carico del proprietario del veicolo elettrico, parametrato alla tipologia di batteria del mezzo di trasporto e dei potenziali KM percorribili, sia soggetto a rimodulazione sulla base del confronto tra consumi presuntivi e consumi effettivi di energia elettrica”*.

Infine, l'Agenzia delle entrate, rifacendosi ai suddetti orientamenti del Comitato IVA ha sottolineato che *“i servizi di ricarica” “siano qualificabili, ai fini IVA, come cessioni di energia elettrica territorialmente rilevanti ai sensi dell'articolo 7bis, terzo comma, lett. b) del DPR n. 633 del 1972”*, con la conseguenza che il soggetto che effettua la cessione di energia elettrica assume il ruolo di rivenditore ai fini IVA.

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra brevemente trattati.



[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2023 Bernoni & Partners. All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. "GTIL" refers to Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership.

Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of GTIL. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients.

GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.