

Attualità

Disciplina Iva del gas e dell'energia elettrica (1)

5 Aprile 2006

Territorialità delle cessioni

Thumbnail
Image not found or type unknown

Le nuove regole sulla territorialità delle operazioni relative a gas ed energia elettrica, introdotte dalla direttiva 2003/92/Ce, sono state formalmente recepite con la modifica degli articoli 7, 17 e 68 del Dpr 633/72, nonché degli articoli 38, 40 e 41 del decreto legge 331/93. Invero, l'Amministrazione finanziaria aveva già fornito delle istruzioni operative con circolare n. 54/E del 23 dicembre 2004 allo scopo di evitare fenomeni di doppia tassazione o detassazione che si sarebbero potuti verificare nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno.

Territorialità delle cessioni

Occorre innanzitutto chiarire che le nuove regole sulla territorialità dell'imposta riguardano le cessioni di gas e di energia elettrica che avvengono attraverso la rete di distribuzione. Considerato pertanto che il gas, a differenza dell'energia elettrica, può essere trasportato e fornito anche attraverso sistemi diversi, restano escluse dalla nuova disciplina le cessioni di gas che non viene trasportato e distribuito mediante reti di distribuzione (ad esempio, gas in bombole).

Il concetto di "rete di distribuzione" include:

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

Incominciamo con l'esaminare le nuove disposizioni introdotte al Dpr 633/72 partendo dall'articolo 7, comma 2, ai sensi del quale la territorialità delle cessioni di gas ed energia elettrica dipende

dalla qualità del soggetto acquirente nonché dall'effettivo consumo dei beni stessi. Se, dunque, la cessione è effettuata nei confronti di "soggetti passivi-rivenditori", i quali, per essere considerati tali, devono svolgere come attività principale la rivendita di gas ed energia elettrica (tale qualifica non si perde se una parte dei prodotti, di entità trascurabile, viene destinata alle esigenze di consumo della propria impresa), la stessa sarà soggetta a Iva se l'acquirente è:

- domiciliato nel territorio dello Stato o è ivi residente senza aver stabilito all'estero il domicilio o una stabile organizzazione destinataria dei beni
- ha in Italia una stabile organizzazione per la quale gli acquisti sono effettuati.

Da quanto detto, emerge chiaramente che al criterio del domicilio e della residenza dell'acquirente-rivenditore viene affiancato il criterio di destinazione del bene: se questo è destinato a una stabile organizzazione in Italia dell'acquirente, la cessione si considera effettuata in Italia a prescindere dal domicilio e dalla residenza dello stesso.

Lo stesso ragionamento vale al contrario: se il cessionario-rivenditore è domiciliato e residente in Italia, la cessione di gas ed energia non sarà territorialmente rilevante in Italia se la fornitura è destinata a una stabile organizzazione del cessionario nazionale situata fuori dal territorio dello Stato.

La novità di questa norma, a parere di chi scrive, sta proprio nel fatto di prendere in considerazione, ai fini della territorialità, non tanto il soggetto che gestisce l'aspetto contrattuale e finanziario dell'acquisto bensì quello al quale è destinata la fornitura di gas o energia elettrica, fermo restando l'indipendenza, ai fini Iva, della stabile organizzazione rispetto alla casa madre. Invero, l'Agenzia delle entrate, ma solo per quanto riguarda le prestazioni rese, con risoluzione n. 4 del 9/1/2002, richiamando il documento n. 310/2000 del Comitato Iva istituito ai sensi dell'articolo 29 della direttiva 77/388/Cee in seno alla Comunità europea, aveva precisato che: *"le prestazioni di servizi rese dalla stabile organizzazione di un soggetto estero possono assumere rilevanza ai fini dell'IVA, tutte le volte in cui queste, pur essendo gestite sotto l'aspetto contrattuale e finanziario direttamente dalla casa madre, sono materialmente effettuate, in tutto o in parte, dalla stabile organizzazione la quale agisce come soggetto indipendente"*.

Proseguendo con l'analisi del secondo comma dell'articolo 7, vediamo come cambia la regola territoriale se l'acquirente è un soggetto diverso dal rivenditore (che acquista i beni per utilizzarli e non per rivenderli); la cessione infatti sarà rilevante in Italia se:

1. i beni sono usati o consumati nel territorio nazionale

2. per la parte di beni di fatto non utilizzata:

- se l'acquirente ha il domicilio in Italia o sia ivi residente senza aver stabilito il domicilio all'estero (e semprechè i beni non vengano erogati a una sua stabile organizzazione all'estero)
- se l'acquirente, pur avendo il domicilio e la residenza all'estero, acquista i beni per destinarli a una stabile organizzazione in Italia.

Nel caso n. 1, ai fini della territorialità Iva, si considera il luogo dove effettivamente viene consumato il gas o l'energia elettrica e coincide con quello in cui è situato il contatore dell'acquirente.

Il caso n. 2, invece, coinvolge questioni di organizzazione aziendale, per cui può succedere che l'acquirente, non rivenditore, non consumi in Italia, in tutto o in parte, i prodotti energetici acquistati ma li voglia destinare a una sua stabile organizzazione. In tal caso, per la parte di beni non consumata dall'acquirente, il luogo di tassazione coincide con il luogo (ove è situata la stabile organizzazione) dove i beni verranno effettivamente utilizzati (per motivi diversi si ritorna alla regola illustrata in precedenza per l'acquirente-rivenditore).

Pertanto, nel caso di acquirente estero, la cessione sarà comunque rilevante in Italia se la fornitura è effettuata nei confronti di una sua stabile organizzazione situata nel territorio nazionale, mentre non sarà tassata in Italia se, pur essendo l'acquirente domiciliato e residente nel territorio dello Stato, egli effettua gli acquisti per la propria stabile organizzazione all'estero.

Per quanto riguarda, infine, le forniture di gas ed energia elettrica rese da un soggetto non residente e territorialmente rilevanti in Italia, ai sensi del nuovo articolo 17, comma 3, ultimo periodo, del Dpr 633/72, l'imposta sarà assolta dal destinatario, se soggetto passivo Iva, mediante il meccanismo del *reverse charge* (sistema dell'inversione degli obblighi contabili di autofatturazione) anche se il cedente estero abbia nominato un rappresentante fiscale o si sia identificato direttamente in Italia; solo nel caso in cui il cessionario sia un privato consumatore, il cedente non residente sarà obbligato ad adempiere agli obblighi Iva nominando un rappresentante fiscale ovvero, ma solo per i cedenti comunitari, identificandosi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del Dpr 633/72.

La prima novità, dunque, è che, rispetto alle cessioni di altri beni, le cessioni di gas ed energia

elettrica sono le uniche che si possono equiparare, ai fini degli obblighi Iva, alle prestazioni di servizi di cui alla lettera d) del comma 4 dell'articolo 7 del Dpr 633/72, per cui è sempre il cessionario soggetto Iva a essere debitore dell'imposta nel caso di cedente estero e rilevanza territoriale dell'operazione nel nostro Stato.

Altra importante novità sta nel considerare debitore d'imposta, sempre ai fini di cui al terzo comma dell'articolo 17 citato, il destinatario della fornitura, a condizione che questo sia una stabile organizzazione situata in Italia del soggetto estero acquirente.

Ciò si ricava dall'assunto dell'articolo 21, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 77/388/Cee, così come modificato dall'articolo 1 della direttiva Cee n. 92 del 7/10/2003: *"L'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno dalle persone identificate ai fini dell'Iva nel territorio del paese e che sono destinatarie delle cessioni di beni disciplinate dell'articolo 8, paragrafo 1, lettere d) o e), se queste sono effettuate da un soggetto passivo non stabilito nel paese"*.

Nel caso, dunque, la cessione sia resa da un soggetto non residente a un altro soggetto non residente che però fa erogare il gas e l'energia elettrica a una sua stabile organizzazione situata in Italia, per quanto detto prima tale cessione risulta territorialmente rilevante nel nostro Stato e, pertanto, anche se contrattualmente l'acquirente risulta essere un soggetto estero, sarà la sua stabile organizzazione, che utilizzerà i beni, a dover adempiere a tutti gli obblighi previsti ai fini Iva.

In sintesi, se l'acquirente è un soggetto passivo rivenditore, si avrà:

Cedente	Acquirente - rivenditore	Soggetto destinatario dei beni	Cessione rilevante in Italia	Obblighi di fatturazione
Nazionale	Nazionale	Se stesso o stabile organizzazione nazionale	SI	Cedente
Estero	Nazionale	Se stesso o stabile organizzazione nazionale	SI	Acquirente

Nazionale	Eestero	Se stesso	NO	**
Nazionale	Eestero	stabile organizzazione nazionale	SI	Cedente
Eestero	Eestero	stabile organizzazione nazionale	SI	stabile organizzazione nazionale
Nazionale	Nazionale	Stabile organizzazione estera	NO	**

Se l'acquirente è un soggetto non rivenditore, avremo:

Cedente	Acquirente	Utilizzo	Cessione rilevante in Italia	Obblighi di fatturazione
Nazionale	Nazionale	Italia	SI	Cedente
Eestero	Nazionale (soggetto Iva)	Italia	SI	Acquirente
Eestero	Nazionale (non soggetto Iva)	Italia	SI	Cedente (rappresentante fiscale o identif.)

Nazionale	Eestero	Italia (stabile organizzazione)	SI	Cedente
Nazionale	Nazionale	Eestero	NO	**
Eestero	Eestero	Italia (stabile organizzazione)	SI	Stabile organizzazione italiana

*** Anche se fuori campo Iva, la fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 6, Dpr 633/72, deve comunque essere emessa dal cedente nazionale con l'indicazione che si tratta di cessione non soggetta a imposta ai sensi del comma 2, articolo 7, Dpr 633/72.*

1 - continua. La seconda e ultima parte su FISCOoggi di giovedì 6

di

Milva Anna Elena Bevacqua

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-iva-del-gas-e-dellenergia-elettrica-1>