

Attualità

## Disciplina Iva del gas e dell'energia elettrica (2)

6 Aprile 2006

Territorialità delle prestazioni di servizio, importazioni ed esportazioni, scambi comunitari



Le nuove regole sulla territorialità delle operazioni relative a gas ed energia elettrica, introdotte dalla direttiva 2003/92/Ce, riguardano non solo le cessioni ma anche le prestazioni di servizio di cui al quarto comma dell'articolo 7 del Dpr 633/72 e relativi obblighi Iva. A tal proposito, il Dlgs 294/2005 ha modificato alcune interpretazioni date con la circolare n. 54/2004 riguardo alla territorialità delle prestazioni rese a soggetti extraUe. Infine, hanno subito modifiche anche l'importazione dei beni in argomento, nonché gli scambi comunitari di cui al decreto legge 331/93.

La territorialità delle prestazioni di servizi

Per quanto riguarda la territorialità delle prestazioni di servizi inerenti la fornitura di gas ed energia elettrica, il Dlgs n. 294/2005 ha inserito nuove disposizioni alle lettere d) ed f) del comma 4 dell'articolo 7 del Dpr 633/72.

In particolare, si tratta:

- 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 sono riferibili a servizi strettamente connessi con il trasporto dei beni, mentre la terza categoria riguarda (ma l'elencazione non è esaustiva), per il settore del gas, la modulazione, lo stoccaggio, nonché la rigassificazione del gas liquido, in quanto sono tutte operazioni ricollegabili alle reti di distribuzione; per l'energia elettrica, i servizi vanno individuati in quelli relativi agli impianti di trasformazione per aumentare e/o ridurre la tensione ai fini della trasmissione.

In base alle nuove regole, pertanto, tali prestazioni di servizi sono territorialmente rilevanti in Italia se il committente è ivi residente senza aver stabilito il domicilio all'estero, ovvero è domiciliato in Italia, o infine risulta committente del servizio una stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente, sempreché i servizi siano utilizzati in ambito comunitario (lettera d), comma 4, articolo 7 del Dpr 633/72).

Di conseguenza, gli stessi servizi non sono territorialmente rilevanti qualora siano resi nei confronti di committenti comunitari.

A tal proposito, occorre esaminare anche il disposto della lettera e) del citato comma 4, secondo il quale, se il committente è un soggetto comunitario non passivo d'imposta, tali prestazioni sono tassate in Italia. Ora, escludendo che tali servizi vengano commissionati da soggetti privati, è invece possibile che gli stessi siano commissionati da enti pubblici che, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5, VI direttiva Cee, non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, ma "*..sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D...*". Di conseguenza, essendo considerata commerciale, in tale allegato, l'attività di erogazione di gas ed energia elettrica, anche gli enti pubblici sono considerati soggetti Iva e, pertanto, per le prestazioni in esame non trova applicazione pratica il disposto della lettera e) su richiamata.

Inoltre, sono sempre escluse da Iva in Italia anche le prestazioni rese a un committente extracomunitario, a prescindere dal loro utilizzo (a differenza di quanto stabilito con la circolare n. 54/2004), in quanto il Dlgs n. 294/2005 ha inserito tali prestazioni in quelle escluse dalle disposizioni di cui alla lettera f). Si ricorda comunque che l'articolo 2 del Dlgs 294/2005 prevede che "*restano fermi i comportamenti assunti dai contribuenti in conformità alla Direttiva 2003/92/Ce anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo*", facendo salvi i comportamenti di quei contribuenti che si erano adeguati all'interpretazione data con la suddetta

circolare.

Infine, per gli adempimenti fiscali delle prestazioni di servizi inerenti al gas e all'energia elettrica rese da soggetto estero e territorialmente rilevanti nel nostro Paese ai sensi dell'articolo 7 citato, occorre far riferimento all'articolo 17, comma 3, ultimo periodo, del Dpr 633/72, in base al quale gli obblighi Iva sono sempre adempiuti dai committenti soggetti passivi Iva anche se il cedente estero abbia nominato un rappresentante fiscale o si sia identificato direttamente in Italia.

In sintesi, si avrà:

Prestatore	Committente	Utilizzo	Rilevanza territoriale	Obblighi di fatturazione
Italiano	Italiano	Italia - Ue	SI	Prestatore
Italiano	Italiano	Extra Ue	NO	
Italiano	Comunitario (soggettolva)	Irrilevante	NO	
Italiano	Extra Ue	Irrilevante	NO	
Comunitario	Italiano	Italia - Ue	SI	Committente (soggetto Iva)
Extra Ue	Italiano	Italia - Ue	SI	Committente (soggetto Iva)

#### Importazioni ed esportazioni

Il Dlgs 294/2005, aggiungendo la lettera g-bis) all'articolo 68 del Dpr 633/72, ha introdotto un meccanismo di detassazione all'atto dell'importazione di gas ed energia elettrica. Ciò in quanto tali operazioni sono soggette a Iva all'interno dello Stato senza che assuma particolare rilevanza il fatto

che gli stessi provengano dall'estero.

Pertanto, in caso di importazione di tali beni, pur non potendosi prescindere dall'adempimento degli obblighi procedurali doganali, l'operazione non darà luogo al materiale pagamento dell'imposta in dogana, ma la stessa dovrà essere assolta attraverso il meccanismo del *reverse charge*, con emissione dell'autofattura da parte del soggetto passivo importatore.

Per quanto riguarda l'esportazione dei beni in esame, queste, pur non avendo rilevanza territoriale ai sensi del comma 2 dell'articolo 7 del Dpr 633/72, sono considerate a tutti gli effetti "cessioni all'esportazione" ai sensi dell'articolo 8 del Dpr 633/72 (punto 4 della circolare n. 54/2004).

#### Scambi comunitari

Le modifiche apportate al decreto legge 331/93 riguardano gli articoli 38, 40 e 41; in particolare, ai sensi della nuova lettera *c-bis*), comma 5, dell'articolo 38, non costituiscono acquisti intracomunitari l'introduzione nel territorio dello Stato di gas ed energia elettrica di cui all'articolo 7, comma 2, Dpr 633/72.

Gli stessi, pertanto, costituiscono acquisti interni che seguono la disciplina basata sul sistema dell'inversione contabile attraverso l'autofatturazione.

Di conseguenza, anche le cessioni di gas ed energia elettrica in esame, rese nei confronti di soggetti di altro Stato membro, ai sensi del nuovo comma *2-bis* dell'articolo 41 del decreto legge 331/93, non costituiscono cessioni intracomunitarie. E' importante ricordare che le stesse, pur essendo cessioni non rilevanti territorialmente in Italia, danno diritto, ai sensi dell'articolo 19, comma 3, lettera b), del Dpr 633/72, alla detrazione dell'Iva assolta a monte in via di rivalsa da parte dell'operatore interessato (circolare n. 54/2004).

Infine, con la modifica dell'articolo 40 del decreto legge 331/93, le prestazioni di vettoriamento e di trasporto tramite condutture di gas naturale ed energia elettrica diretti o provenienti da Stati membri, a differenza di altri prodotti energetici, non costituiscono trasporti intracomunitari (tali prestazioni sono infatti disciplinate dall'articolo 7, comma 4, lettera d), del Dpr 633/72).

*2 - fine. La prima puntata è stata pubblicata mercoledì 5*

di

**Milva Anna Elena Bevacqua**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-iva-del-gas-e-dellenergia-elettrica-2>