

Risposta n. 140

OGGETTO: Importazione di energia elettrica – Trattamento IVA e adempimenti doganali

QUESITO

La Società Alfa (di seguito la Società o l'interpellante) con sede legale in Svizzera, svolge l'attività di produzione, fornitura e commercio di energia elettrica. In particolare, la Società effettua cessioni all'esportazione di energia elettrica dalla Svizzera all'Italia nei confronti di soggetti passivi-rivenditori di elettricità stabiliti nel territorio dello Stato italiano.

La Società rappresenta che il modello di *business* che in futuro intende adottare prevede due scenari:

1) Consegna dell'energia elettrica in Svizzera

I cessionari, soggetti passivi-rivenditori stabiliti in Italia, prelevano l'energia elettrica dal punto di dispacciamento svizzero della Società e la importano nel territorio dello Stato italiano, consegnando tale energia sulla loro unità di produzione virtuale in Italia.

2) Consegna dell'energia elettrica in Italia

La Società consegna l'energia elettrica sulla sua unità di produzione "virtuale" in Italia. I soggetti passivi-rivenditori italiani prelevano, quindi, l'energia elettrica dal punto di dispacciamento italiano della Società.

Il predetto modello di business non vedrebbe coinvolta la rappresentanza Iva in Italia della Società; pertanto, sarebbe intenzione della Società di revocare il mandato di rappresentanza Iva attualmente in essere e chiudere la partita Iva italiana, a meno che codesto Ufficio la ritenga necessaria.

Ciò posto, la Società chiede di sapere, per entrambi i suddetti scenari, quale sia il corretto trattamento fiscale relativamente ai seguenti due punti:

- a) importazione ai fini Iva e assolvimento dell'imposta;
- b) importazione ai fini doganali e comunicazioni conseguenti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società intende adottare il seguente comportamento:

1) Scenario n. 1 – punto di dispacciamento in Svizzera

- a) I cessionari, soggetti passivi rivenditori stabiliti in Italia, assolvono l'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge* ai sensi degli articoli 7-*bis* e 17, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- b) i suddetti cessionari, prelevando l'energia elettrica dal punto di connessione svizzero della Società, agirebbero quali importatori di energia nel territorio dello Stato italiano e, sarebbero, pertanto, tenuti a presentare in dogana la comunicazione di importazione;
- c) nessun obbligo doganale o Iva in capo alla Società.

2) Scenario n. 2 – punto di dispacciamento in Italia

- a) I cessionari, soggetti passivi stabiliti in Italia, assolvono l'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge* ai sensi dell'art. 7-*bis* del Dpr n. 633 del 1972 e 17, sesto comma, del predetto Dpr;
- b) sebbene, in linea di principio, la Società dovrebbe essere tenuta ad effettuare la comunicazione in Dogana, nulla osta a che tale comunicazione possa essere presentata dai predetti cessionari;
- c) nessun obbligo doganale o Iva in capo alla Società.

Ai fini Iva, la Società ritiene che l'imposta vada sempre e comunque applicata dal cessionario, soggetto passivo rivenditore stabilito in Italia (mediante *reverse charge*) indipendentemente dalla circostanza che l'energia sia consegnata in Italia o in Svizzera in quanto le norme in tema di territorialità e di

importazione (artt. 7-*bis* e 68 del Dpr n. 633 del 1972) prescindono dal luogo di ubicazione del punto di dispacciamento e dal soggetto che assume/sostiene la capacità di trasporto al confine italiano.

Ai fini doganali, invece, la Società ritiene che l'importazione possa essere effettuata/dichiarata da qualunque soggetto ne abbia titolo (art. 170 del Regolamento n. 952/2013, c.d. CDU). Pertanto, la Società ritiene che non solo nello scenario n. 1 ma anche nello scenario n. 2, la dichiarazione in dogana circa le quantità di energia elettrica introdotta in Italia possa essere effettuata dal cessionario soggetto passivo rivenditore stabilito in Italia in considerazione che:

- a) i suddetti cessionari acquistano tali quantità di energia elettrica dalla Società;
- b) gli stessi sono già individuati quali acquirenti dell'energia al momento dell'introduzione della stessa in Italia;
- c) la Società si impegna a comunicare ai suoi clienti i dati relativi alle quantità oggetto d'importazione da comunicare alle autorità doganali.

Ove tale soluzione non fosse condivisa, la Società ritiene che, riguardo allo scenario n. 2, le formalità doganali possano essere espletate dalla stessa mediante la nomina di un rappresentante doganale indiretto e l'ottenimento di un eventuale codice EORI.

In ogni caso, la Società ritiene non necessario il mantenimento della partita Iva italiana in quanto la stessa non effettuerebbe operazioni rilevanti, ai fini Iva, in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 7-*bis*, comma 3, del Dpr n. 633 del 1972 stabilisce, tra l'altro, che *“le cessioni di energia elettrica (...) si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. 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;

b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non è di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni anzidette si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, stabiliti nel territorio dello Stato”.

Con particolare riguardo all'ipotesi di cui alla predetta lett. a), giova richiamare l'art. 7, comma 1, lett. d), del Dpr n. 633 del 1972 secondo cui “*per soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva”.*

Tanto premesso, la Società afferma di cedere energia a cessionari soggetti passivi rivenditori stabiliti nel territorio dello Stato. Nel predetto presupposto, si ritiene, che in entrambi gli scenari prospettati, le cessioni di energia elettrica devono considerarsi effettuate nel territorio dello Stato ai sensi del citato art. 7-bis, comma 3, lett. a), del Dpr n. 633 del 1972.

Con riguardo al momento di effettuazione delle predette operazioni giova evidenziare, in via preliminare, che la fornitura di energia elettrica integra, ai fini Iva, una cessione di beni (cfr. art. 15 della direttiva 2006/112/CE). Ciò posto, il momento di effettuazione deve essere individuato ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Dpr n. 633 del 1972 secondo cui “*Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili”.* Il successivo

comma 4 stabilisce, altresì, che *“Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento”*.

Ciò posto, con riferimento al caso in esame, si ritiene che il momento di effettuazione della cessione vada individuato nella consegna dell’energia elettrica sul punto di prelievo (c.d. punto di dispacciamento) ossia nel momento in cui il cliente soggetto passivo rivenditore preleva direttamente l’energia dai punti di dispacciamento. Da tale momento, pertanto, sorge l’obbligo di adempiere agli obblighi Iva. Obblighi che, nel caso in esame, in considerazione che il cedente è un soggetto passivo non stabilito in Italia, sono posti a carico del cessionario-soggetto passivo rivenditore stabilito in Italia, sensi dell’art. 17, comma 2, del Dpr n. 633 del 1972.

Pertanto, nel caso in esame, si ritiene che:

- nell’ipotesi “scenario n. 1”, i cessionari-soggetti passivi rivenditori stabiliti in Italia pongono in essere, ai fini Iva, un’operazione di importazione di energia che, ai sensi dell’art. 68, comma 1, lett. *g-bis*), del Dpr n. 633 del 1972 non è soggetta all’imposta.
- nell’ipotesi “scenario n. 2”, la Società pone in essere, ai fini Iva, un’operazione di importazione di energia che, ai sensi dell’art. 68, comma 1, lett. *g-bis*), non è soggetta all’imposta.

Giova precisare, infine, che in entrambi i predetti scenari la Società pone in essere un’operazione territorialmente rilevante nel territorio dello Stato, ai sensi dell’art. 7-*bis*, comma 3, lett. *a*), del Dpr n. 633 del 1972. Ciò posto, si precisa che l’identificazione Iva, in Italia, della Società non è obbligatoria.

Nelle operazioni in esame, infatti, torna applicabile l’art. 17, comma 2, del Dpr n. 633 del 1972, secondo cui *“Gli obblighi relativi alle cessioni di beni (...) effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di*

soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (...) sono adempiuti dai cessionari”.

Per quanto attiene ai profili doganali, in relazione al primo scenario, si concorda con quanto prospettato dalla società istante circa l'insussistenza di obblighi di natura doganale a carico della medesima, atteso che gli adempimenti relativi alla presentazione della dichiarazione doganale di importazione risultano a carico dei soggetti rivenditori che importano nel territorio unionale l'energia elettrica prelevata dal punto di dispacciamento svizzero della Società.

Con riferimento al secondo scenario, la Società ritiene possibile che l'espletamento delle formalità doganali possa essere effettuate direttamente dai clienti rivenditori soggetti passivi italiani, in luogo della Società che ha introdotto l'energia elettrica in Italia.

Al riguardo, si osserva che il soggetto che introduce le merci nel territorio doganale dell'Unione, sulla base di quanto previsto dall'art. 139 del codice doganale dell'Unione (Regolamento UE n. 952/2013) deve presentare immediatamente le merci all'ufficio doganale designato o in altro luogo approvato dalle autorità doganali, al fine di espletare le formalità previste dalla normativa unionale.

Tale prescrizione, che si fonda su evidenti esigenze di vigilanza e controllo sulle merci terze introdotte sul territorio doganale UE, rende non percorribile l'ipotesi prospettata dalla Società che sia il cliente/rivenditore il soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione doganale di importazione nel caso di prelevamento di energia elettrica presso il punto di dispacciamento italiano della Società.

L'acquisto da parte di rivenditori italiani, avvenendo solo dopo che l'energia elettrica è stata introdotta in Italia dalla Società, non può che avere ad oggetto energia elettrica già immessa in libera pratica ad opera dell'importatore svizzero.

Per l'espletamento delle formalità doganali la Società, quale importatore in possesso di codice EORI, avrà cura di farsi rappresentare da un soggetto

stabilito nella UE, che in qualità di dichiarante deve agire in rappresentanza indiretta, cioè dichiarare l'importazione di energia elettrica in nome proprio ma per conto della società svizzera.

A tal proposito, si precisa che la registrazione ai fini EORI di un operatore economico non stabilito nel territorio doganale della UE, prevista solo in alcuni casi dalla normativa unionale e necessaria nel caso di specie per l'identificazione del soggetto importatore nella dichiarazione doganale di importazione, non richiede necessariamente che il soggetto sia titolare di una partita Iva rilasciata in Italia.

IL DIRETTORE CENTRALE
firmato digitalmente