Qualificazione IVA dei servizi di ricarica di veicoli ad alimentazione elettrica

Angela La Rosa

1. – La rilevanza ai fini impositivi e la qualificazione di operazioni complesse, caratterizzate dalla compresenza di elementi di natura eterogena ed economicamente inscindibili, è, non di rado, fonte di numerose incertezze interpretative sul piano IVA.

Tale è appunto il caso dei servizi di ricarica di veicoli ad alimentazione elettrica, che potrebbero essere alternativamente qualificati, sotto il profilo IVA, come cessioni di beni o prestazioni di servizi, a seconda che si valorizzi – quale segmento predominante dell'operazione – la componente di *dare* (fornitura di energia elettrica) o *facere* (servizio di ricarica) indefettibilmente connessa all'attività di "ricarica del veicolo elettrico".

La tematica in esame è stata finalmente dipanata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la recentissima sentenza 20 aprile 2023, causa C-282/22, *P. w V.*, con cui i Giudici Lussemburghesi hanno chiarito che una prestazione complessa, fornita nei punti di ricarica a favore degli utenti dei veicoli elettrici, che comprenda:

(i) la messa a disposizione dei dispositivi di ricarica (compresa l'integrazione del caricatore con il sistema operativo del veicolo);

(ii) la fornitura del flusso di energia elettrica con parametri adeguatamente impostati verso le batterie del veicolo elettrico;

(iii) il supporto tecnico necessario per gli utenti dei veicoli;

(iv) la messa a disposizione degli utenti di una piattaforma dedicata, di un sito web o di un'applicazione per la prenotazione di un determinato connettore, per la visualizzazione della cronologia delle operazioni e dei pagamenti effettuati, nonché la possibilità di utilizzare il c.d. portafoglio elettronico che permette di effettuare i pagamenti per le singole sessioni di ricarica,

costituisce una cessione di beni ai sensi dell'art. 14, paragrafo 1, o una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 24, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE.

Facendo leva sui criteri usualmente impiegati per stabilire la natura IVA di operazioni complesse, la Corte ha in particolare ribadito che

> "Al fine di determinare se un'unica prestazione complessa, come quella oggetto del procedimento principale, debba essere qualificata come «cessione di beni» o come «prestazione di servizi», ai sensi della detta direttiva, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge l'operazione di cui trattasi per ricercarne gli elementi caratteristici e identificarne gli elementi predominanti. Siffatti elementi devono essere determinati basandosi sul punto di vista dell'utente medio dei punti di ricarica e tenendo conto, nel contesto di una valutazione globale, dell'importanza qualitativa, e non semplicemente quantitativa, degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni (v., in tal senso, sentenza del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punti 61 e 62, nonché giurisprudenza ivi citata)".

Su questa scia, è stato quindi evidenziato che

> "l'operazione consistente nella fornitura di energia elettrica destinata alla batteria di un veicolo elettrico costituisce una cessione di beni in quanto tale operazione conferisce all'utente del punto di ricarica il diritto di consumare, ai fini della propulsione del proprio veicolo, l'energia elettrica trasferita, che, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è assimilata ad un bene materiale.
>
> … siffatta fornitura di energia elettrica alla batteria di un veicolo elettrico presuppone l'utilizzo di un'adeguata apparecchiatura di ricarica, che può comprendere un caricatore da integrare con il sistema operativo del veicolo. Pertanto, la concessione dell'accesso a tale apparecchiatura costituisce un servizio minimo che accompagna necessariamente la fornitura di energia elettrica e non può, quindi, essere presa in considerazione per valutare la quota che la prestazione di servizi occupa nell'insieme di un'operazione complessa che comprende anche tale cessione di energia elettrica … l'assistenza tecnica, che può essere necessaria agli utenti in questione, costituisce, in quanto tale, non un fine a sé stante, bensì il mezzo per beneficiare al meglio della cessione dell'energia elettrica necessaria alla propulsione del veicolo elettrico. Essa rappresenta quindi un servizio accessorio rispetto alla fornitura di energia elettrica… Ciò vale anche per la messa a disposizione di applicazioni informatiche che consentono all'utente interessato di prenotare un connettore, di consultare la cronologia delle operazioni e di acquistare crediti ai fini del pagamento delle ricariche … **Ne consegue che, in linea di principio, il trasferimento di energia elettrica costituisce**

l'elemento caratteristico e predominante della prestazione unica e complessa…".

2. – Il pronunciamento della Corte di Giustizia conferma in pieno la soluzione adottata dal Comitato IVA nel working paper n. 969 del 13 maggio 2019 e nelle linee guida n. 972 del 3 giugno 2019, con particolare riferimento ai profili di territorialità delle operazioni di ricarica poste in essere tra il gestore dell'infrastruttura/colonnina elettrica (c.d. CPO), il fornitore di servizi di mobilità elettrica (c.d. eMSP) e l'utente finale del "servizio".

Ritenendo che, nell'ambito della fornitura effettuata dal CPO, la ricarica della batteria costituisca l'elemento principale dell'operazione, rispetto agli altri servizi forniti in via "accessoria" all'utente finale, il Comitato IVA ha concluso all'unanimità che le operazioni complesse poste in essere per la ricarica di veicoli elettrici dovessero qualificarsi come "cessioni di beni" ai fini IVA.

La posizione è stata ribadita nel successivo working paper n. 1012 del 17 marzo 2021 (e nelle conseguenti linee guida n. 1018 del 19 aprile 2021), a fronte dei dubbi sollevati dall'Italia in merito all'estensione della qualifica di "cessione di energia elettrica" al complesso di operazioni effettuate dal fornitore di servizi di mobilità elettrica (c.d. eMSP) nei confronti dell'utilizzatore del veicolo elettrico.

Pur concordando sulla natura composita ed economicamente indissociabile delle varie attività effettuate ai fini della ricarica dei veicoli elettrici, il Comitato IVA ha ribadito come l'elemento caratteristico delle operazioni in questione debba necessariamente essere individuato nella fornitura di energia elettrica indispensabile per l'utilizzo del veicolo. Profilo, quest'ultimo, necessario e sufficiente a ricondurre l'attività di ricarica di veicoli elettrici nel novero delle cessioni di beni.

3. Anche la prassi domestica, allineandosi alle indicazioni impartite dal Comitato IVA, ha del resto riconosciuto, nella risposta ad interpello n. 27 del 13 gennaio 2023, che i "servizi di ricarica" di autovetture ad alimentazione elettrica devono qualificarsi, sotto il profilo IVA, come cessioni di energia elettrica, con ogni conseguente riflesso ai fini dell'individuazione del luogo tassazione delle operazioni in tal modo poste in essere.

Nel caso specifico, la società istante (*joint venture* operante nel settore della *emobility*)

avrebbe offerto alla propria clientela (proprietari e/o produttori e venditori dei veicoli elettrici, denominati “eDriver”) una combinazione di ”servizi di ricarica” finalizzati a consentire all’utilizzatore del veicolo elettrico di effettuare agevolmente la ricarica del proprio mezzo di trasporto presso la propria abitazione e/o presso i punti di ricarica aderenti ad una rete di strutture convenzionate ad un *partner* commerciale tedesco.

Le attività poste in essere avrebbero, più nel dettaglio, consentito, tramite l’utilizzo di una applicazione informatica, di:

(i) verificare la quantità di energia elettrica consumata dal veicolo;

(ii) individuare, attraverso un servizio di geolocalizzazione, le colonnine di ricarica più prossime al veicolo presso cui fare rifornimento;

(iii) provvedere al pagamento dei costi di ricarica, versando dei corrispettivi fissi periodici;

(iv) effettuare la ricarica del veicolo tramite una “*wallbox*” domestica o presso le strutture del *partner* commerciale tedesco.

A fronte di tali caratteristiche, l’Agenzia delle Entrate ha confermato che

> “il complesso di operazioni che concretizzano i ”servizi di ricarica” come sopra descritti, in conformità ai principi espressi dalla Corte di Giustizia dell’UE, configurano, sotto il profilo IVA, una operazione composita ed unitaria ai fini IVA; 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 dei geolocalizzazione, etc.) sono ancillari all’operazione principale di cessione di energia elettrica. Depone, inoltre, a favore della natura di operazione composita ai fini IVA, nel cui contesto l’operazione principale è costituita dalla ricarica del veicolo elettrico, la circostanza 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”.

Così inquadrata la natura delle operazioni poste in essere, l'A.f. ha ritenuto che, sotto il profilo territoriale, occorresse fare riferimento ai criteri di tassazione previsti per le cessioni di energia elettrica e che, pertanto:

(i) i servizi di ricarica effettuati dalla società istante in attuazione degli accordi di vendita con gli *e-drivers* dovessero ritenersi rilevanti, ai fini IVA, in Italia, ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 3, lett. b), d.P.R. n. 633/1972, quali cessioni di energia elettrica usata nel territorio dello Stato ed effettuate nei confronti di un cessionario diverso dal rivenditore;

(ii) i servizi di ricarica erogati dal *partner* tedesco alla società istante costituissero cessioni di energia elettrica effettuate nei confronti di un cessionario-rivenditore e tassabili in Italia con applicazione del *reverse charge* ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 3, lett. a), d.P.R. n. 633/1972.