

IVA

La base imponibile Iva nel contratto di tolling

di **Gabriele Damascelli**

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA E LE OPERAZIONI CON SOGGETTI NON RESIDENTI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nel contratto di *tolling* un soggetto definito **Toller** fornisce del combustibile ad un altro soggetto definito **Tollee (produttore)**, che gestisce una centrale elettrica e, previo pagamento da parte del primo di un corrispettivo (c.d. *tolling fee*) per l'utilizzo della capacità produttiva del medesimo impianto, il secondo cede al primo l'energia elettrica prodotta a seguito della conversione del combustibile fornito secondo gli impegni assunti per iscritto nel contratto di *tolling agreement*. A seguito di tale riconversione **il Toller, quale proprietario esclusivo del combustibile trasformato nonché dell'elettricità ottenuta, immette sul mercato e vende l'energia elettrica prodotta dal Tollee** al quale riconosce, oltre il *tolling fee*, delle quote di emissione di gas a effetto serra (quali beni immateriali) obbligatorie per legge (v. il D.Lgs. 30/2013 di attuazione della Direttiva 2009/29/CE che modifica la Direttiva 2003/87/CE al fine di perfezionare ed estendere il sistema unionale per lo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra).

Funzione di tale contratto avente ad oggetto la prestazione di un servizio, come riferito dal Tar Milano che è stato interessato della vicenda nella causa n. 5771 del 10.12.2008, **è quella di ripartire i rischi**, connessi all'attività di produzione dell'energia elettrica, fra i due soggetti su citati: il *Toller* si assume il rischio delle variazioni di prezzo del combustibile e del prezzo dell'energia elettrica; mentre il *Tollee (producer)* dal canto suo si limita a mettere a disposizione la capacità produttiva della sua centrale, trasformando il combustibile in energia.

Tale funzione risulta ancor più chiara se si considera che **il *tolling fee* non è commisurato al prezzo dell'energia prodotta, ma ad un corrispettivo fissato nel contratto (*tolling agreement*) che va a remunerare l'attività di trasformazione in sé considerata.**

Secondo i giudici milanesi la causa di tale contratto (atipico) risulta più affine a quella dell'**appalto** o della **somministrazione di servizi**, piuttosto che a quella della compravendita.

Il *Toller* potrebbe essere anche un **acquirente finale di energia**; ma più frequentemente trattasi

di soggetto che **vende l'energia ritirata dalla centrale del processor nei mercati elettrici.**

Per questo motivo tale soggetto può essere considerato a pieno titolo un operatore di mercato, essendo egli riconducibile alla figura del grossista (se non a quella del produttore; cfr. articolo 2, comma 18, D.Lgs. 79/1999 in base al quale ***“Produttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica indipendentemente dalla proprietà dell'impianto”***).

Punto critico è rappresentato dall'assoggettamento o meno ad Iva della “traditio” dei certificati verdi dal Toller al Tollee, quale forma di incentivazione della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili basati sull'obbligo, a carico dei produttori/importatori di energia elettrica prodotta da fonti non rinnovabili, di immettere annualmente nel sistema elettrico nazionale una quota di elettricità prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili.

In materia si è espressa l'Agenzia con [risposta ad interpello n. 131/2021](#) proposto da una società istante in qualità di Toller la quale sosteneva che il “trasferimento” delle quote di emissione al Tollee fosse fuori campo Iva in quanto, sulla base delle clausole contrattuali sottoscritte, riteneva di essere il soggetto avente la **gestione in senso sostanziale dell'impianto** e a cui era attribuibile l'immissione dell'energia sul mercato, con conseguente individuazione solo nel Toller del soggetto tenuto ad assolvere l'obbligo di annullare le quote di emissione sia pure per il tramite del Tollee.

Per il Toller, quindi, tali circostanze ovvero la sola messa a disposizione delle quote, escludevano un trasferimento della loro proprietà al Tollee, **non essendo il rapporto contrattuale di carattere reale** (non dando luogo ad una permuta) bensì di natura obbligatoria, con obbligo del Tollee di annullare le quote fornitegli a tale scopo dal Toller in esecuzione del mandato.

Di opposto avviso l'Agenzia la quale, richiamando un suo precedente in merito alla qualificazione ai fini Iva delle quote di emissione ([risoluzione 71/E/2009](#)), **ha precisato che le operazioni relative alle quote di emissione “in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali, si qualificano come prestazioni di servizio, ai sensi dell'articolo 3 comma 2, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972”.**

L'Agenzia ha poi aggiunto, in relazione al soggetto su cui ricade **la responsabilità per l'annullamento delle quote** di emissione che questa, visto l'impianto del D.Lgs. 30/2013, **non può che ricadere su chi produce energia elettrica e gestisce materialmente l'impianto (Tollee)**, e non su chi, eventualmente, commercializzi o trasporti l'energia stessa (Toller), dal momento che ciò che rileva, per l'assolvimento degli obblighi ambientali, non è chi immette energia nella rete quanto chi emette gas a effetto serra all'atto di produrla ovvero il Tollee quale “gestore dell'impianto” obbligato a restituire all'Autorità competente le quote di emissioni.

Di qui la conclusione che il trasferimento delle quote al Tollee, unitamente al pagamento del tolling fee, sia parte del complessivo corrispettivo (in parte in natura e in parte in denaro) dovuto al Tollee per la prestazione di trasformazione del gas in energia elettrica, con

conseguente applicazione, ai fini Iva, dell'[articolo 11 D.P.R. 633/1972](#) per effetto del quale nell'ipotesi di operazioni permutative si prescinde dall'unitarietà del contratto stipulato tra le parti **e ciascuna operazione - effettuata in corrispettivo di un'altra - deve essere assoggettata alla propria disciplina fiscale** e la base imponibile delle singole operazioni deve essere ritenuta pari al valore normale dei beni o servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

Detta tesi non convince sia per l'espressa previsione contrattuale tra le parti (*Toller* e *Tollee*) per cui **le quote erano rese disponibili gratuitamente al Tollee** e senza, quindi, **alcuna evidenza di ipotesi permutativa**, sia anche per **un'applicazione estensiva della corrispettività ai fini Iva**, evidente nel pagamento del *tolling fee*, non anche nella "*traditio*" dei certificati verdi dal *Toller* al *Tollee*, sia, infine, a motivo del fatto che **il soggetto "produttore", nel tolling, non è mai proprietario del combustibile che trasforma per conto del Toller e per il quale consegna i certificati verdi**.

In questo modo **mancherebbe quel nesso di corrispettività ai fini Iva** che la Corte di Giustizia ha sempre ritenuto indispensabile per evidenziare l'esistenza di una **controprestazione**.

Così ad esempio di recente, nel caso C-846/19, la Corte di Giustizia ha ribadito che **la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione ed un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo**. Siffatto nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un **rapporto giuridico** nell'ambito del quale avvenga uno *scambio di reciproche prestazioni* e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v. anche C-174/14 punto 32, C-283/12 punto 37, C-412/03 punto 22, C-285/10 punto 25, C-37/08 punto 24, C-520/10 punto 27).

Se è vero che il corrispettivo di una cessione/prestazione può consistere in un'analoga cessione/prestazione e costituirne la base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della Direttiva 2006/112/CE, **è indispensabile che esista sempre un nesso diretto tra le operazioni e che il loro valore possa essere espresso in denaro, anche nei contratti permutativi**, nei quali il corrispettivo è per definizione in natura, i quali non divergono dalle operazioni per le quali il corrispettivo è in denaro, rappresentando entrambe, dal punto di vista economico e commerciale, due situazioni identiche. **Nel caso oggetto di interpello sembra mancare non solo l'onerosità quanto soprattutto la corrispettività della controprestazione** (v. C-330/95 punti da 23 a 25, C-549/11 punto 35 e C-380/99 punto 17).