

Risposta n. 630

OGGETTO: Fornitura di energia elettrica per uso domestico - servizi accessori ex articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA, società attiva nel mercato dell'energia elettrica, rappresenta che intende fornire ai propri utenti-clienti finali, in abbinamento alla fornitura di energia elettrica per uso domestico, un servizio innovativo che consentirà il monitoraggio dei consumi (in tempo reale, in forma aggregata per periodi di tempo ovvero suddivisi per fasce orarie) attraverso un apposito "*portale web*" e/o una specifica "*App*" (in caso di accesso tramite *smartphone*). Il servizio di monitoraggio in questione verrà fornito grazie all'installazione dei nuovi sistemi di "*smart metering*", ovvero misuratori intelligenti di seconda generazione (o "2G"), la cui attivazione a livello nazionale è stata sollecitata dalla Commissione europea (*cf.* Raccomandazione 148/2012/UE) con l'obiettivo di far acquisire ai consumatori una maggiore "*consapevolezza nella domanda di energia*", spingendoli verso impieghi energetici più razionali ed efficienti.

L'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) ha definito i requisiti funzionali (o "specifiche abilitanti") dei sistemi di misurazione intelligenti 2G

per l'energia elettrica "in bassa tensione" (*cf.* Deliberazione 8 marzo 2016, n. 87/2016/R). In particolare, il requisito n. 6 della citata Deliberazione "*richiede che sia possibile effettuare una comunicazione diretta tra un misuratore 2G e un dispositivo utente tramite almeno un canale per la trasmissione dei dati di misura non validati (c.d. Chain 2)*"; da un punto di vista tecnico, i dati sui consumi rilevati dal misuratore 2G vengono raccolti dall'impresa distributrice per mezzo di una catena di comunicazione (*Chain 1*).

La successiva trasmissione dei dati al cliente finale avviene utilizzando il canale di comunicazione (*Chain 2*); il "*dispositivo utente*" - collegato ad un misuratore 2G - è in grado di trasmettere in tempo reale le informazioni ricevute. Si tratta, in particolare, di un dispositivo *plug & play* da connettere ad una qualunque presa elettrica dell'abitazione ovvero ad una rete *wifi*. Gli utenti dotati di misuratori 2G avranno a disposizione una specifica interfaccia *cloud*, accessibile tramite *portale web* o apposita *App*, che consentirà, tra l'altro, la visualizzazione istantanea dei consumi giornalieri, il confronto degli stessi con periodi precedenti e la predisposizione di soglie di consumo. L'offerta dei servizi potrà essere ulteriormente implementata.

Nella prima fase di commercializzazione del servizio, il *portale web* e la *App* saranno sviluppate e gestite da un soggetto terzo (al momento non ancora individuato), che provvederà a riaddebitare ad ALFA i costi sostenuti. La società intende, comunque, in futuro, sviluppare e gestire in via autonoma un proprio portale web ed una corrispondente app.

Il cliente potrà, alternativamente, acquistare ovvero noleggiare il "*dispositivo utente*", la cui installazione è propedeutica all'attivazione del servizio di monitoraggio. A tal fine, la società ha predisposto due tipologie di contratto di fornitura del servizio di monitoraggio che contemplano rispettivamente l'acquisto e il noleggio del dispositivo in questione (*i.e.* "Contratto di Cessione" e "Contratto di Noleggio"); entrambi i contratti prevedono espressamente che il servizio di monitoraggio potrà essere prestato unicamente in favore di chi ha concluso un contratto di fornitura di

energia elettrica, con la conseguenza che il servizio cessa immediatamente in caso di risoluzione o recesso del contratto principale.

Il "dispositivo utente" ed il servizio di monitoraggio vengono definiti congiuntamente "Prodotto" e non sono vendibili/usufruibili separatamente; gli stessi si intendono connessi e dipendenti al Contratto di fornitura di energia elettrica sottoscritto dal cliente.

L'istante rappresenta altresì che il noleggio del "dispositivo utente" e il servizio di monitoraggio verranno fatturati al cliente in quote mensili contestualmente alla fornitura di energia elettrica all'interno delle relative bollette periodiche. L'acquisto del "dispositivo utente" verrà, invece, fatturato per intero con l'emissione di un unico documento contabile mentre il servizio di monitoraggio verrà fatturato congiuntamente alla fornitura di energia elettrica in bolletta.

Ciò premesso, la società chiede di conoscere se, ai fini IVA, il servizio di monitoraggio e il Contratto di cessione/noleggio del "dispositivo utente" possano considerarsi operazioni accessorie alla fornitura di energia elettrica per uso domestico, ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, il servizio di monitoraggio ed il Contratto di cessione/noleggio del dispositivo utente devono considerarsi prestazioni "accessorie" alla fornitura di energia elettrica per uso domestico, scontando la medesima aliquota IVA agevolata del 10 per cento prevista per l'operazione principale, ai sensi del punto 103) della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

A supporto della propria soluzione, l'istante rinvia ai chiarimenti forniti sul tema dalla giurisprudenza unionale e nazionale, nonché dalla prassi amministrativa interna (in tal senso, *cf.* *ex multis* sentenze C-251/05 del 6 luglio 2006; C-392/11 del 27 settembre 2012 e C-463/16 del 18 gennaio 2018; sentenze Corte di Cassazione nn. 351

del 9 gennaio 2019; 9586 del 5 aprile 2019; risoluzioni nn. 216/E del 4 luglio 2002 e 230/E del 15 luglio 2002, nonché risposte ad interpello nn. 59 del 2 novembre 2018 e 29/E del 7 febbraio 2019).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che, nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ciascuna operazione assume autonoma rilevanza agli effetti dell'IVA secondo il regime impositivo proprio (*i.e.* imponibilità o esenzione); tale regola generale, tuttavia, può essere derogata in presenza di operazioni complesse in relazione alle quali è necessario verificare se le stesse costituiscano, da un punto di vista economico-funzionale, un *unicum* inscindibile.

In linea di principio, più prestazioni, formalmente distinte, devono essere considerate come una prestazione unica quando sono:

- tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;
- strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (*cf.* CGE sentenza del 29 marzo 2007, causa C-111/05).

Al riguardo, l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che le cessioni "*o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore, ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale*".

In base al principio secondo cui "*accessorium sequitur principale*", le operazioni accessorie concorrono, pertanto, alla formazione della base imponibile dell'operazione principale, ne assumono lo stesso trattamento fiscale e sono soggette alla medesima

aliquota IVA. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria [*cf.*, tra l'altro, risoluzione n. 337/E del 2008] ha avuto modo di chiarire che si considerano accessorie le operazioni che:

- integrano, completano o rendono possibile l'operazione principale;
- sono rese dal medesimo soggetto che esegue l'operazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa l'operazione principale.

In altri termini, perché si delinei un vincolo di accessorietà tra due operazioni è necessario che le stesse convergano verso la realizzazione di un unico obiettivo, rispondendo all'esigenza di offrire al cliente, secondo le proprie specifiche esigenze, il miglior risultato possibile. Sul punto, la risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002 ha precisato che, ai fini del riconoscimento della natura accessoria di un'operazione, non è sufficiente che la stessa renda possibile o più agevole l'operazione principale, dovendo costituire un *unicum* economico con la stessa.

Anche la Corte di Giustizia europea (*cf.* sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, punti 29 e 30) si è espressa in senso conforme in materia, precisando che "*tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1 della sesta direttiva, discende che ciascuna prestazione di servizio deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in*

più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione. Va sottolineato che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o

alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Rac. pag. I-6229, punto 24".

Sempre a parere del giudice comunitario, inoltre, la previsione di un prezzo unitario è un indizio che "*può militare*" a favore dell'esistenza di una prestazione unica. Tuttavia, a prescindere dalle modalità di determinazione del prezzo stabilito in contratto, occorre accertare, sulla base delle circostanze di fatto, l'effettivo interesse economico del cliente all'acquisto o meno di operazioni autonome, funzionalmente distinte tra loro.

Quanto sopra illustrato, nel merito del caso di specie, si ritiene di poter condividere la soluzione prospettata dal soggetto istante in quanto:

- il servizio di monitoraggio si pone oggettivamente in rapporto di stretta funzionalità (*rectius* necessaria connessione) con il contratto di fornitura di energia elettrica sottoscritto dall'utente. In tale ottica, occorre rilevare come l'acquisto di tale servizio non persegua altro fine se non quello di integrare e, dunque, rendere più fruibile per il cliente il servizio di fornitura, garantendo non solo il monitoraggio in tempo reale dei consumi effettuati, ma anche l'accesso ad una serie di servizi ulteriori che assumono valenza economica nella misura in cui vengono resi contestualmente alla fornitura di energia elettrica. Le informazioni e i dati ritraibili da tali servizi consentono, infatti, al singolo utente di efficientare i propri consumi ottenendo, peraltro, significativi risparmi di spesa. Non è di ostacolo a tale conclusione la circostanza per cui il servizio di monitoraggio in un primo momento verrà supportato a livello informatico da un soggetto terzo, atteso che i costi in concreto sostenuti verranno, comunque, addebitati alla società quale effettivo prestatore del servizio.

Inoltre, la connessione con la fornitura di energia risulta anche dalla previsione espressa secondo cui in ipotesi di risoluzione/recesso dal contratto principale, cesserà automaticamente anche il servizio di monitoraggio;

- anche l'acquisto/noleggio del "dispositivo utente" - la cui installazione risulta strettamente connessa (*rectius* propedeutica) all'attivazione del servizio di monitoraggio in quanto funzionale alla fruizione di quest'ultimo - deve considerarsi operazione accessoria alla fornitura di energia elettrica, consentendo al cliente una migliore fruizione del servizio nel suo complesso.

In definitiva, per quanto sopra evidenziato, si è dell'avviso che il servizio di monitoraggio e la cessione/noleggio del "dispositivo utente" da parte della società istante in favore dei propri clienti costituiscano operazioni accessorie funzionali all'attività di fornitura di energia elettrica ad uso domestico. Le stesse, pertanto, sconteranno la medesima aliquota IVA prevista per la prestazione principale.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone
R.I. 8935 del 3 agosto 2020**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)