

**Risposta n. 131**

**OGGETTO:** Trattamento ai fini IVA del trasferimento di quote di emissione nell'ambito di un contratto di tolling relativo alla produzione di energia.

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

**QUESITO**

Nel corso del XXXX, a seguito di incorporazione per fusione della società *Gamma*, *Alfa* (di seguito anche "Istante") è subentrata - in qualità di *Toller* - nel contratto di *tolling* (di seguito "Contratto"), stipulato in precedenza tra *Gamma* e *Beta* (di seguito anche "*Tollee*").

In forza di suddetto contratto *Beta*, in qualità di *Tollee*, mette a disposizione del *Toller*, su base esclusiva, la capacità produttiva in ciascuna delle proprie unità di produzione (di seguito "Impianto"), convertendo il combustibile fornito da *Alfa* in energia elettrica.

Lo schema negoziale prevede che la proprietà del gas naturale necessario all'operatività degli impianti rimanga in capo al *Toller*, così come la proprietà dell'energia elettrica prodotta dagli impianti che successivamente viene immessa in rete.

In capo al *Toller* permane l'obbligo di corrispondere al *Tollee*, quale corrispettivo

dell'attività di produzione di energia elettrica appena descritta, una *tolling fee*.

Ai fini dell'effettuazione dell'attività di trasformazione di gas naturale svolta dal *Tollee*, per quanto concerne l'approvvigionamento delle quote di emissione necessarie allo stesso per ottemperare agli obblighi di legge imposti in materia ambientale, gli accordi contrattuali stabiliscono che: "*Entro il 20 aprile di ogni Anno, il Toller dovrà rendere disponibile al Tollee un numero di Quote di Emissione pari alle emissioni a consuntivo del Toller [...]. La consegna delle Quote di Emissione dal Toller al Tollee, [...] non ha né carattere né natura né effetti traslativi e, pertanto, non provvederà alcun corrispettivo*".

Ciò premesso, l'Istante chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile, ai fini IVA, alla *traditio* delle quote di emissione nell'ambito del contratto di *tolling* sottoscritto tra le parti.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

*Alfa* ritiene che il trasferimento delle quote di emissione dal *Toller* al *Tollee* non costituisca un'operazione imponibile ai fini IVA non integrando né una cessione di beni né una prestazione di servizi.

Sulla base di specifiche clausole contrattuali sottoscritte, l'Istante individua nel *Toller* il soggetto che ha la gestione in senso sostanziale dell'impianto ed a cui è attribuibile l'immissione dell'energia sul mercato.

In particolare, tra le obbligazioni del *Toller*, con riferimento alle quote di emissione il Contratto riporta: "*Le Parti concordano che il Toller può essere considerato come il "gestore" delle Unità di Produzione ai sensi dell'articolo 3, lett. f), Direttiva 2003/87/CE avendo stabilito, attraverso il presente Contratto di:*

*i) affidare esclusivamente al Toller la commercializzazione dell'energia elettrica prodotta dalla Unità di Produzione, con i relativi oneri/benefici che ne derivano; e*

*ii) corrispondere al Toller una remunerazione che garantisca l'indifferenza economica rispetto a circostanze sopravvenute che possano determinare oneri o benefici in relazione all'attività di produzione di energia elettrica, il Toller è tenuto a sopportare ogni costo o beneficio derivante dall'ETS e dai relativi adempimenti."*

Attraverso la richiamata clausola negoziale le parti riconoscono espressamente in capo al Toller la qualifica di gestore delle unità produttive di proprietà del Tollee così come definito dall'articolo 3 del d.lgs. 13 marzo 2013, n. 30, ovvero "*la persona che gestisce o controlla un impianto o alla quale è stato delegato un potere economico per quanto riguarda l'esercizio tecnico del medesimo*".

Ritenere Alfa il gestore in senso sostanziale delle unità produttive di Beta asservite all'esecuzione del *tolling* ha come conseguenza quella di individuare nel Toller stesso il soggetto tenuto ad assolvere l'obbligo di annullare le quote di emissione sia pure per il tramite del Tollee.

Tale circostanza a parere dell'Istante sarebbe di per sé sufficiente ad escludere a monte la configurabilità di un trasferimento della proprietà delle quote dal Toller al Tollee, in quanto la mera "messa a disposizione" delle quote, nell'ambito di un contratto di *tolling*, non si estrinseca in un trasferimento sostanziale della loro titolarità.

Anche sul piano nominalistico e formale, il Contratto prevede non già che il Toller trasferisca al Tollee le quote di emissione quanto, invece, che il primo "*dovrà rendere disponibile*" al secondo "*un numero di Quote di Emissione pari alle Emissioni a Consuntivo del Toller*".

Le quote stesse sono, dunque, materialmente messe nella disponibilità del Tollee affinché lo stesso provveda alla registrazione per l'annullamento attraverso l'apposita piattaforma *web* messa a disposizione dall'Istituto superiore per la protezione e la ricerca Ambientale (ISPRA).

A tal proposito l'Istante evidenzia come il rapporto che si instaura tra Alfa e Beta, in relazione alla *traditio* prima ed all'annullamento poi delle quote di emissione,

risultati formalizzato secondo lo schema tipo del mandato.

Nel dettaglio, il Contratto dispone che: "*Ai fini del paragrafo (a), il Toller conferisce mandato irrevocabile per tutta la durata del Contratto senza rappresentanza al Tollee affinché adempia - in nome proprio e per conto del Toller, sulla base delle istruzioni di quest'ultimo - agli obblighi connessi all'ETS.*"

Tra gli obblighi del *Tollee* connessi all'ETS (*Emission Trading System*) rientra anche quello di annullare un numero di quote di emissione pari alle emissioni rilasciate dalle unità di produzione nell'anno precedente.

A tal riguardo *Alfa* evidenzia che il rapporto tra *Toller* e *Tollee* non è di carattere reale (non dà luogo, quindi, ad una permuta) ma è di natura obbligatoria, dando luogo all'obbligo, a carico del *Tollee*, di annullare le quote fornitegli a tale scopo dal *Toller* in esecuzione del mandato.

Anche sotto tale profilo, *Alfa* ritiene che il *Tollee*, per il solo fatto di essere mandatario del *Toller*, non diventa mai proprietario delle quote.

*Alfa* evidenzia, poi, il contenuto del Contratto che disciplina in modo puntuale il calcolo del corrispettivo dovuto dal *Toller* al *Tollee* al fine di remunerare integralmente ed esaustivamente il servizio prestato da quest'ultimo, facendo rilevare che in nessuna parte di tale accordo è prevista la corresponsione di una remunerazione ulteriore rispetto alla *tolling fee* quale sarebbe il prezzo delle quote di emissione consegnate al *Tollee*.

Alla luce delle argomentazioni sopra riportate, *Alfa* ritiene fuori campo IVA la messa a disposizione delle quote di emissione dal *Toller* al *Tollee*, non integrando la *traditio* di queste stesse quote gli estremi di un'operazione imponibile ai fini IVA.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Le quote di emissione di gas a effetto serra sono disciplinate dal d.lgs. 13 marzo 2013, n. 30. Tale disposizione ha attuato la direttiva 2009/29/CE, che modifica la

direttiva 2003/87/CE, al fine di perfezionare ed estendere il sistema comunitario per lo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra.

Il citato d.lgs. 13 marzo 2013, n. 30, all'articolo 3, lett. pp), definisce le quote di emissione come "*il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio equivalente per un periodo determinato, valido unicamente per rispettare le disposizioni del presente decreto e cedibile conformemente al medesimo*".

In merito alla qualificazione ai fini IVA delle predette quote di emissioni, con la Risoluzione n. 71/E del 2009, è stato precisato che, sotto il profilo oggettivo, 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*".

Ciò posto, al fine di poter fornire risposta al quesito posto dall'Istante, occorre preliminarmente individuare il soggetto su cui ricade la responsabilità per l'annullamento delle quote di emissione, nell'ambito di un contratto di tolling.

Come noto, il contratto di *tolling* è un contratto atipico, utilizzato in particolare nel settore energetico, col quale una parte, il *tollee*, mette la propria capacità produttiva a disposizione di un'altra, il *toller*, impegnandosi a convertire in energia elettrica il combustibile fornito da quest'ultimo. Successivamente, lo stesso *toller* provvederà poi a immettere sul mercato e a vendere, l'energia così prodotta.

La figura del *tollee*, dunque, non risulta essere quella del produttore nella sua accezione tradizionale, ma piuttosto integra quella di un *servicer*, la cui prestazione caratterizzante consiste nel lavorare i combustibili messi a sua disposizione trasformandoli in energia elettrica.

Venendo all'esame del caso specifico, non si condivide l'assunto dell'Istante secondo cui ricadrebbe in capo al *Toller*, in qualità di "*gestore in senso sostanziale*" dell'impianto, la responsabilità di assolvere l'obbligo di annullamento delle quote di emissione "*sia pure per il tramite del Tollee*".

Il sistema tracciato dal citato d.lgs. 13 marzo 2013, n. 30 è infatti volto a

monitorare l'emissione dei gas a effetto serra derivanti da attività potenzialmente inquinanti. La responsabilità per tale emissione non può che ricadere su chi produce energia elettrica e gestisce materialmente l'impianto, e non su chi, eventualmente, commercializzi o trasporti l'energia stessa. In altre parole ciò che rileva, ai fini dell'assolvimento degli obblighi ambientali, non è chi immette energia nella rete, quanto, piuttosto, chi emette gas a effetto serra all'atto di produrla.

Dette caratteristiche non possono che essere riscontrate nel *Tollee*, quindi in *Beta*

Innanzitutto in quanto *Beta* "*è responsabile della gestione in senso tecnico*" dell'impianto. Sotto tale profilo il Contratto prevede che il "*Tollee gestirà e manterrà ciascun Impianto in assoluta autonomia, in conformità ai propri progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologie, con organizzazione dei mezzi necessari ed assumendosi il rischio d'impresa proprio dell'attività esercitata*".

In secondo luogo in quanto *Beta*, a differenza di *Alfa*, è il soggetto che figura nell'elenco dei gestori autorizzati all'emissione di gas a effetto serra, ex articolo 13 del d.lgs 30 del 2013, tenuto dal Ministero dell'Ambiente.

Detta ricostruzione trova conferma nella disciplina di cui al d.lgs. n. 30 del 2013, a cui occorre esclusivamente fare riferimento. Tale disciplina dispone, all'articolo 32, che "*entro il 30 aprile di ogni anno, il gestore di ciascun impianto restituisce un numero di quote di emissioni (...) pari alle emissioni totali di tale impianto nel corso dell'anno precedente*". Il successivo comma 3 stabilisce che "*il gestore di ciascun impianto restituisce un numero di quote di emissioni (...) pari alle emissioni totali di tale impianto nel corso dell'anno civile precedente*". Infine, l'articolo 36, comma 6, del citato d.lgs. n. 30 del 2013 dispone, altresì, che "*il gestore dell'impianto munito di autorizzazione alle emissioni di gas ad effetto serra (...) che, entro il 30 aprile di ogni anno, non restituisce quote di emissioni nella quantità di cui alla comunicazione prevista all'articolo 34, comma 3, è soggetto ad una sanzione amministrativa*".

Dalle predette disposizioni si ricava, ad avviso della scrivente, che per "*gestore*

*dell'impianto"* deve intendersi il soggetto giuridico che possiede le autorizzazioni per il funzionamento degli impianti, ossia il *Tollee* e che, pertanto, gravi su tale soggetto l'obbligo di restituire all'Autorità competente le quote di emissioni.

A conferma di quanto sopra riportato, si riporta, inoltre, uno stralcio del parere rilasciato alla scrivente dal Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, proprio in merito alla corretta individuazione del soggetto responsabile della gestione dell'impianto e degli obblighi di annullamento delle quote: *"[...] l'attività di produzione di energia elettrica comporta emissioni di CO2 in atmosfera ed è inclusa tra quelle elencate nell'allegato I del d.lgs. n. 47/2020 (previgente d.lgs. n. 30/2013). Pertanto, il soggetto che la svolge è titolare di un'autorizzazione alle emissioni in atmosfera ex articolo 13 del d.lgs. n. 30/2013.*

*Nel caso di specie, l'attività di produzione di energia elettrica è svolta dal tollee, che correttamente risulta titolare di un'autorizzazione alle emissioni in atmosfera. Il medesimo soggetto, in qualità di "gestore dell'impianto" ai sensi della definizione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera t) del d.lgs. n. 30/2013 (vigente pro tempore), è altresì tenuto agli adempimenti di legge (comunicazione annuale delle tonnellate di CO2 prodotte e la restituzione annuale delle corrispondenti quote di emissione)".*

Passando all'esame delle specifiche clausole contrattuali che disciplinano la *traditio* delle quote di emissione, si rileva che la messa a disposizione delle stesse rappresenta uno specifico obbligo di fare, imputato in capo al *Toller* ai sensi delle disposizioni contrattuali, strumentale ad assicurare le condizioni affinché il *Tollee* effettui l'attività ad esso commissionata e adempia agli obblighi di legge che gravano su di esso.

Dalle predette clausole si ricava, ad avviso della scrivente, che il trasferimento delle quote di emissione, dal *Toller* al *Tollee*, unitamente al pagamento della *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.

Conseguentemente, ai fini del trattamento IVA dell'operazione di trasferimento

delle quote di emissione, rileva l'articolo 11 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui "*Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispondenza di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate*".

Per effetto di tale disposizione, 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 - determinato ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 - dei beni o servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

Ciò posto, sotto il profilo degli adempimenti da porre in essere nell'ambito del contratto di *Tolling*, appare corretto che:

- il *Toller*, a fronte del trasferimento in favore del *Tollee* delle quote di emissione, emetta fattura, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2), del d.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti del *Tollee*, detta operazione sarà soggetta a "reverse charge" interno ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972;

- il produttore *Tollee*, per la parte di servizio di tolling remunerata in natura (quote di emissione) emetta a sua volta fattura nei confronti del *Toller* imponibile ai fini IVA, in quanto relativa a una prestazione di servizi effettuata nel territorio dello Stato.

In merito alla determinazione della base imponibile delle predette operazioni in natura, consistenti nel trasferimento delle quote di emissione, si ritiene che il valore normale delle stesse, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972, possa determinarsi in misura corrispondente al valore delle quote di emissione acquistabili sul mercato 20 giorni prima del 20 aprile di ciascun anno (termine di consegna delle quote di emissione previsto da contratto).

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti rappresentati dall'istante e nel



presupposto della loro veridicità e correttezza.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**