

RISOLUZIONE N.106/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 9 novembre 2011

OGGETTO: Interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Art. 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Trattamento fiscale ai fini IVA del costo aggiuntivo per il trasporto dell'energia elettrica addebitato al cliente moroso

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 del D.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, ALFA s.p.a., opera, in qualità di venditore, nel mercato libero dell'energia elettrica.

Con deliberazione 11 dicembre 2009, ARG/elt 191/09, l'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (di seguito, "AEEG") ha previsto un articolato sistema di interventi volto a contenere il rischio creditizio per il mercato della vendita al dettaglio dell'energia elettrica.

Il rischio di mancato incasso dei crediti per i soggetti esercenti la vendita dell'energia elettrica è connesso, principalmente, ad un abuso, da parte dei clienti morosi, del c.d. "switching", vale a dire del cambiamento del fornitore dell'energia elettrica prima che il venditore uscente possa disporre il distacco dell'utenza.

Tale comportamento priva, di fatto, il venditore uscente di uno degli strumenti più efficaci a tutela del proprio credito.

Per limitare le conseguenti distorsioni nel funzionamento del mercato dell'energia elettrica, il sistema elaborato dall'AEEG (denominato "sistema indennitario") intende garantire al venditore uscente il recupero del credito, ovvero di una parte di esso, derivante dal mancato incasso delle fatture relative agli ultimi mesi di erogazione dell'energia elettrica, vale a dire relative al servizio prestato prima che abbia effetto lo *switching* effettuato dal cliente moroso.

Il credito tutelabile, maturato nei confronti dei clienti morosi, è determinato con riferimento al minore tra i seguenti importi:

- ammontare delle fatture non pagate che contabilizzano consumi e oneri relativi agli ultimi tre mesi di erogazione della fornitura prima della data di effetto dello *switching*;
- valore medio degli importi fatturati con riferimento a 2 mesi di erogazione della fornitura.

Il sistema indennitario – il cui funzionamento, sotto il profilo organizzativo, è garantito dal "Gestore" e, sotto il profilo finanziario, dalla "Cassa di conguaglio"- è articolato come segue:

- il venditore uscente, che ha aderito al sistema, presenta al Gestore la richiesta di indennizzo specificando, tra l'altro, gli elementi identificativi del credito per cui richiede l'ammissione, il valore dell'indennizzo unitamente agli elementi necessari per il relativo calcolo, i dati identificativi del cliente moroso;
- il Gestore, verificata l'ammissibilità della richiesta, comunica l'importo del credito tutelabile:
 - al venditore uscente;
 - all'impresa distributrice nel cui ambito territoriale è connesso il punto di prelievo oggetto della richiesta d'indennizzo;
 - al venditore entrante (vale a dire all'attuale fornitore del cliente moroso);
 - alla Cassa di conguaglio deputata a erogare l'indennizzo.

Il venditore uscente acquisisce l'indennizzo riconosciuto dal Gestore mediante il seguente procedimento:

- l'impresa distributrice di energia elettrica addebita tale importo al venditore entrante qualificandolo come una componente aggiuntiva della tariffa di trasporto dell'energia, denominata "corrispettivo C-mor" (di seguito, "C-mor");
- il venditore entrante addebita il C-mor al cliente moroso;
- l'impresa distributrice di energia corrisponde alla Cassa di conguaglio l'intero importo del C-mor fatturato al venditore entrante al fine di costituire la provvista necessaria per l'erogazione dell'indennizzo al venditore uscente;
- la Cassa di conguaglio eroga l'importo del C-mor al venditore uscente.

La richiesta di indennizzo è annullata e l'importo del C-mor è restituito al cliente moroso qualora questi provveda a pagare il proprio debito nei confronti del venditore uscente (cfr. deliberazione ARG/elt 219/10, allegato 1, art. 6).

Ciò posto, la società istante chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini IVA, dell'importo relativo al C-mor che la medesima società, in qualità di venditore entrante, è tenuta ad addebitare al proprio cliente, in osservanza delle disposizioni che disciplinano il sistema indennitario sopra rappresentato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, l'addebito del C-mor nelle diverse fasi di fornitura dell'energia elettrica - vale a dire nei rapporti tra distributore e venditore entrante e, successivamente, nei rapporti tra il venditore entrante e il cliente moroso - non dà luogo all'applicazione dell'IVA in quanto tale importo deriva da un precedente rapporto di fornitura che il venditore uscente ha già assoggettato ad imposta.

La società istante evidenzia, altresì, che, nonostante la denominazione del sistema ("sistema indennitario"), il C-mor non costituisce un'indennità *strictu sensu* in quanto, in base alla relativa disciplina, qualora il cliente moroso

provveda a pagare tutti i debiti pregressi al fornitore uscente, l'importo del C-mor gli deve essere restituito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nella delibera della AEEG istitutiva del sistema indennitario relativo al mercato della vendita dell'energia elettrica, il C-mor è indicato come costo aggiuntivo per il trasporto dell'energia, addebitato dall'impresa distributrice all'impresa venditrice entrante e, infine, da quest'ultima al cliente finale.

Peraltro, al fine di stabilire la rilevanza fiscale, ai fini IVA, del C-mor, è necessario verificare, a prescindere dal *nomen iuris* di "corrispettivo" ovvero di "costo aggiuntivo" attribuito allo stesso, la natura di tale addebito desumibile dalla disciplina di dettaglio.

In particolare, si deve tener conto del fatto da cui origina l'addebito del C-mor nonché delle modalità con cui è stabilito il relativo ammontare.

Sotto il primo aspetto, si evidenzia che il C-mor, nel rapporto tra l'impresa distributrice e il venditore entrante, non corrisponde ad un effettivo incremento del costo di trasporto dell'energia elettrica. Infatti, avendo riguardo alle peculiari modalità di funzionamento del sistema indennitario, la qualificazione del C-mor in termini di costo aggiuntivo costituisce una *fictio iuris* per giustificare l'addebito di tale onere al venditore entrante e consentire a quest'ultimo di riscuoterlo presso il cliente moroso.

In sostanza, l'incasso del credito vantato dal venditore uscente è attuato sfruttando i rapporti giuridici connessi alla fornitura dell'energia elettrica, da parte del venditore subentrante, al fine di incidere direttamente sul cliente finale moroso.

Atteso che non vi è alcun collegamento ovvero alcuno scambio di informazioni tra il venditore entrante, subentrato in seguito allo *switching* effettuato dal cliente moroso, e quello uscente, il ruolo dell'impresa distributrice dell'energia elettrica è imprescindibile al fine di consentire al venditore uscente il recupero delle fatture non pagate dal cliente moroso.

L'impresa distributrice, infatti, gestendo il punto di prelievo dell'energia elettrica al quale è connessa la richiesta di indennizzo, è in grado di operare un collegamento tra il venditore uscente e quello subentrante.

Il recupero materiale del credito, da parte del fornitore uscente, nei confronti del cliente moroso, avviene tramite l'impresa distributrice che provvede a trasferire le somme incassate - corrispondenti alla componente aggiuntiva di costo addebitata al venditore entrante - alla Cassa di conguaglio la quale, a sua volta, le utilizza per ottemperare alla richiesta di indennizzo presentata dal venditore uscente.

Il C-mor trae origine, pertanto, dalla condizione di morosità del cliente nei confronti del venditore uscente, evidenziata dalla richiesta di indennizzo presentata da quest'ultimo per l'importo fatturato e non riscosso. Il C-mor difetta, quindi, di un nesso sinallagmatico diretto rispetto alla fornitura di energia elettrica effettuata dal venditore entrante.

Per quanto concerne l'ammontare del corrispettivo in esame, la disciplina di dettaglio del sistema indennitario (cfr. deliberazione ARG/elt 219/10, allegato 1, art. 6) prevede che lo stesso sia stabilito in misura corrispondente all'indennizzo spettante al venditore uscente.

L'ammontare di tale indennizzo è determinato mediante un calcolo matematico avente come parametri di riferimento le fatture (non pagate) relative alla fornitura di energia elettrica effettuata dal venditore uscente o, se di ammontare minore, il valore medio degli importi fatturati con riferimento a due mesi di erogazione della fornitura (cfr. deliberazione ARG/elt 219/10, allegati 2 e 3, art. 6, comma 6.5).

In sostanza, l'indennizzo e, conseguentemente, il C-mor, non può essere mai superiore agli importi che il venditore uscente ha già fatturato e assoggettato ad IVA in quanto derivanti dalla fornitura di energia elettrica da questi effettuata al cliente successivamente divenuto inadempiente.

In considerazione della *ratio* del sistema indennitario e delle caratteristiche del C-mor sopra evidenziate, si ritiene che il relativo addebito, da parte dell'impresa distributrice, al venditore entrante e, successivamente, da parte

di quest'ultimo al cliente finale, non possa essere classificato come corrispettivo ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972. L'addebito del C-mor, nelle diverse fasi in cui si sostanzia la fornitura dell'energia elettrica al cliente finale, costituisce soltanto una modalità mediante la quale il venditore uscente recupera il proprio credito nei confronti del cliente inadempiente.

Pertanto, l'importo del C-mor, calcolato sulla base dei criteri anzidetti, non deve essere assoggettato ad IVA configurandosi – nelle diverse fasi in cui si articola il sistema indennitario - alla stregua di una movimentazione di carattere finanziario ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Diversamente, vale a dire se l'importo in questione non fosse escluso dalla base imponibile della somministrazione di energia elettrica, lo stesso, in contrasto con il principio di neutralità dell'imposta, sarebbe assoggettato ad IVA due volte: una prima volta nel momento in cui all'utente moroso viene fatturata dal venditore uscente la tariffa per il consumo di energia elettrica erogata prima dello *switching* e una seconda volta dal venditore entrante come parte integrante del corrispettivo per la fornitura di energia elettrica effettuata dopo lo *switching*.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE