

**Causa C-60/23**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di deposito:**

6 febbraio 2023

**Giudice del rinvio:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Svezia)

**Data della decisione di rinvio:**

3 febbraio 2023

**Ricorrente:**

Skatteverket

**Resistente:**

Digital Charging Solutions GmbH

---

**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**VERBALE**  
3.02.2023  
[OMISSIS]

[OMISSIS]

**RICORRENTE E RESISTENTE**

Skatteverket  
[OMISSIS]

**RESISTENTE E RICORRENTE**

Digital Charging Solutions GmbH [OMISSIS]

**OGGETTO:**

Accordo fiscale preventivo (tax ruling) riguardante l'imposta sul valore aggiunto (IVA); domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea

[OMISSIS]

Lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) emette la seguente

### **ORDINANZA:**

Una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE è rivolta alla Corte di giustizia dell'Unione europea conformemente alla domanda di pronuncia pregiudiziale allegata (allegato al verbale).

[OMISSIS]

### **ALLEGATO**

#### **Allegato al verbale**

Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta ai sensi dell'articolo 267 TFUE sull'interpretazione degli articoli 14, paragrafo 1, 15, paragrafo 1, e 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva IVA)

#### **Introduzione**

- 1 Lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) chiede di chiarire in via pregiudiziale se la ricarica di un veicolo elettrico presso una stazione di ricarica comporti per l'utente del veicolo elettrico l'acquisto di energia elettrica - che ai sensi della direttiva IVA deve essere trattata come un bene materiale e assimilata a un bene - o se invece la ricarica comporti per l'utente la prestazione di una qualche forma di servizio.
- 2 Qualora la fornitura debba essere considerata come una cessione di beni sotto forma di elettricità, lo Högsta förvaltningsdomstolen desidera anche chiarire se tale fornitura debba essere considerata come effettuata dalla società che gestisce la stazione di ricarica (l'operatore della stazione di ricarica) direttamente all'utente o se detta fornitura all'utente deve invece essere considerata come effettuata da una società che fornisce una rete di stazioni di ricarica agli utenti (la società di rete). Quest'ultimo approccio implica che la fornitura avvenga in due fasi, prima

dall'operatore della stazione di ricarica alla società di rete e poi da quest'ultima all'utente.

- 3 Le questioni interpretative sono emerse in un caso riguardante una società tedesca che fornisce una rete di stazioni di ricarica agli utenti di veicoli elettrici in Svezia. Le risposte a queste domande sono di rilievo per quanto riguarda il Paese in cui le forniture della società devono essere tassate.

### **Contesto normativo dell'Unione europea**

- 4 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 5 Dall'articolo 14, paragrafo 1, deriva che costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. L'articolo 15, paragrafo 1, equipara l'elettricità ai beni materiali.
- 6 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.
- 7 Se l'elettricità è ceduta a un soggetto passivo rivenditore di elettricità, l'articolo 38, paragrafo 1, di tale direttiva stabilisce che si considera luogo di cessione il luogo in cui il rivenditore ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione attraverso la quale i beni vengono erogati. Se l'elettricità è fornita a una persona che non è soggetto passivo, si considera luogo di fornitura, ai sensi dell'articolo 39, il luogo in cui avvengono l'uso e il consumo effettivi dell'acquirente.
- 8 Se la fornitura non può essere considerata come una fornitura di energia elettrica ma come un servizio, il luogo della prestazione è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la propria attività, secondo la regola generale dell'articolo 45.

### **Contesto normativo di diritto nazionale**

- 9 Secondo il Capitolo 1, sezione 1, paragrafo 1, punto 1 della *mervärdesskattelagen* (1994:200) [legge sull'imposta sul valore aggiunto (1994:200); in prosieguo: la «ML»], l'IVA è dovuta, in linea di principio, sulla fornitura nazionale di beni o servizi che è soggetta ad imposta ed è effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 10 Secondo il Capitolo 1, paragrafo 6, per «beni» si intendono le cose materiali, compresi i beni immobili e il gas, nonché il calore, la refrigerazione e l'energia elettrica. Per «servizio» si intende qualsiasi altra cosa che possa essere fornita.

- 11 Il Capitolo 2, sezione 1, paragrafo 1, punto 1, e paragrafo 3, punto 1, della ML stabilisce che per cessione di beni si intende, tra l'altro, il trasferimento di un bene a titolo oneroso e per prestazione di servizi si intende, tra l'altro, la fornitura, il trasferimento o la prestazione di un servizio a qualcuno a titolo oneroso.
- 12 Le disposizioni corrispondenti agli articoli 38, 39 e 45 della [direttiva IVA] sono state introdotte nel Capitolo 5, sezioni 2(c), 2(d) e 6 della ML con una formulazione sostanzialmente identica.

### **Le circostanze del caso**

- 13 Il caso riguarda un accordo fiscale preventivo (tax ruling) dello Skatterättsnämnden (commissione tributaria, Svezia) che è stato impugnato dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) sia dallo Skatteverket (Agenzia delle Entrate svedese) sia dalla società che ha richiesto l'accordo preventivo, Digital Charging Solutions GmbH. Lo Skatterättsnämnden (commissione tributaria) ha ritenuto che ciò che la società fornisce costituisca una fornitura composta caratterizzata principalmente dalla fornitura di energia elettrica e che quindi si debba ritenere che il luogo di fornitura si trovi in Svezia.
- 14 Sia lo Skatteverket che la società ritengono che la società debba essere considerata come fornitrice di energia elettrica agli utenti, ma non hanno la stessa opinione sul fatto che si tratti di una sola fornitura combinata o di due forniture separate.
- 15 I fatti sono i seguenti.
- 16 La Digital Charging Solutions ha sede in Germania e non ha uno stabilimento fisso in Svezia. L'azienda fornisce agli utenti di veicoli elettrici in Svezia l'accesso a una rete di stazioni di ricarica. Attraverso la rete, gli utenti ricevono informazioni continue sul prezzo e sulla disponibilità delle stazioni di ricarica incluse nella rete. Inoltre, il servizio di rete comprende funzioni per la ricerca e l'individuazione delle stazioni di ricarica e per la pianificazione del percorso.
- 17 Le stazioni di ricarica incluse nella rete non sono gestite dall'azienda, ma da operatori con cui l'azienda ha stipulato contratti. Per ricaricare i veicoli presso le stazioni di ricarica, la società fornisce agli utenti una tessera e un'applicazione di autenticazione. Quando la carta o l'applicazione viene utilizzata, l'operatore registra l'addebito e fattura alla società le spese sostenute dagli utenti. La fatturazione avviene mensilmente alla fine di ogni mese solare e il pagamento è richiesto entro 30 giorni.
- 18 Dopo aver ricevuto la fattura dagli operatori, la società fattura mensilmente agli utenti la quantità di elettricità fornita e l'accesso al servizio di rete. La tariffazione e il servizio di rete sono fatturati separatamente. Il pagamento deve essere effettuato entro 14 giorni dal ricevimento della fattura. Il prezzo dell'elettricità è variabile, ma per il servizio è previsto un costo fisso. Il costo del servizio è lo

stesso, indipendentemente dal fatto che l'utente acquisti o meno energia elettrica nel periodo. Non è possibile acquistare elettricità solo dall'azienda senza pagare anche l'accesso alla rete.

## Argomenti delle parti

### *Skatteverket*

- 19 Lo Skatteverket (Agenzia delle Entrate, Svezia) chiede la conferma dell'accordo preventivo. Come lo Skatterättsnämnden (commissione tributaria, Svezia), lo Skatteverket (Agenzia delle Entrate) ritiene che la fornitura della società debba essere considerata come una fornitura di energia elettrica cui il servizio di rete è subordinato - il che significa che tutto ciò che la società fornisce all'utente dovrebbe essere tassato in Svezia - ma allo stesso tempo sottolinea che non è chiaro il significato delle precedenti sentenze della Corte per quanto riguarda la questione se ciò che viene fornito possa davvero essere considerato come una fornitura di energia elettrica.
- 20 La Corte di giustizia dell'Unione europea, infatti, come osserva lo Skatteverket, ha considerato in casi analoghi che una società la cui carta di credito sia stata utilizzata per il pagamento dell'acquisto di carburante non abbia fornito il carburante al titolare della carta, bensì un credito, in quanto la società non ha mai avuto il potere di determinare le modalità o la destinazione del carburante (sentenze del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, e del 15 maggio 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).

### *Digital Charging Solutions*

- 21 Anche la Digital Charging Solutions ritiene di fornire energia elettrica ma, a differenza dello Skatteverket, osserva che vi sono due forniture separate: una fornitura di energia elettrica e una fornitura di un servizio di rete. La società chiede pertanto che l'accordo preventivo venga modificato e che lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) dichiari che solo la parte della fornitura della società relativa alla fornitura di elettricità deve essere tassata in Svezia.
- 22 La società sostiene che le circostanze del presente caso sono diverse da quelle del caso *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73). Nel caso in esame, la società ha stipulato accordi separati per la fornitura di elettricità rispettivamente con gli utenti e con gli operatori delle stazioni di ricarica. È chiaro alle parti interessate che la fornitura di elettricità avviene in due fasi. Un'altra differenza è che non vi è alcun pagamento anticipato. Al contrario, è l'azienda che paga per ogni acquisto di elettricità e poi vende l'elettricità agli utenti.

## La necessità di una pronuncia pregiudiziale

### *Introduzione*

- 23 Al fine di determinare successivamente se la transazione oggetto del caso consista in una o più forniture, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) deve innanzitutto considerare se la fornitura della società comprenda una fornitura di elettricità. Sebbene le parti in causa concordino sul fatto che la società fornisca energia elettrica agli utenti, vi sono sostenitori di una posizione contraria.

### *Decisione dello Skatterättsnämnden (commissione tributaria, Svezia)*

- 24 Lo Skatterättsnämnden (commissione tributaria, Svezia), la quale ritiene, come le parti in causa, che la società fornisca energia elettrica, ha dichiarato che l'energia elettrica deve essere considerata prima scambiata tra gli operatori delle stazioni di ricarica e la società e poi tra la società e i rispettivi utenti. A sostegno di questa posizione, lo Skatterättsnämnden (commissione tributaria) ha sottolineato che l'elettricità viene fornita dagli operatori delle stazioni di ricarica alla società in una catena di transazioni accompagnate da contratti, che la società riceve la fattura per l'elettricità dagli operatori e poi fattura l'elettricità agli utenti su base mensile e che non esiste un contratto di fornitura di elettricità tra gli operatori e gli utenti che acquistano l'elettricità.
- 25 Tuttavia, una minoranza dello Skatterättsnämnden (commissione tributaria) ha ritenuto che la società non acquisisca alcuna elettricità dall'operatore, ma ha sostenuto che ciò che accade quando l'utente ricarica il veicolo è che l'operatore fornisce all'utente la ricarica o fornisce elettricità all'utente. Tale minoranza, facendo riferimento a quanto dichiarato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nelle cause *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) e *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), ha ritenuto che la successiva fatturazione alla società non implichi che l'utente acquisti energia elettrica per conto della società o che la società acquisti l'energia elettrica per conto proprio al fine di rivenderla. Tale minoranza ha sostenuto che la società fornisce un servizio amministrativo che consiste, tra l'altro, nella messa a disposizione di una rete di stazioni di ricarica e nella successiva fatturazione agli utenti, che comprende anche la concessione di crediti.
- 26 Lo Skatterättsnämnden (commissione tributaria) non è quindi unanime sulla questione se ciò che la società fornisce costituisca una fornitura di energia elettrica.

*Questione del Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa della Polonia)*

- 27 In una domanda di pronuncia pregiudiziale presentata alla Corte di giustizia il 26 aprile 2022, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) chiede di chiarire se un'operazione complessa fornita agli utenti di veicoli elettrici presso le stazioni di ricarica costituisca una fornitura di beni o una prestazione di servizi (causa C-282/22 dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea). In questo caso, un tribunale di grado inferiore ha stabilito che non si trattava di una fornitura di elettricità.
- 28 La questione sollevata nella causa polacca è rilevante anche per l'esame del presente caso, ma riguarda solo la questione se l'elettricità possa essere considerata erogata quando l'operatore di una stazione di ricarica fornisce direttamente all'utente la possibilità di ricaricare i veicoli elettrici. Se la Corte di giustizia dovesse ritenere che in tal caso vi sia una fornitura di energia elettrica, si pone la questione se vi possa essere una fornitura di energia elettrica anche tra la società che gestisce la rete intermedia e l'utente quando, come nel caso di specie, le transazioni sono regolate da contratti a più livelli e non vi è alcun contratto tra l'operatore e l'utente.

*La giurisprudenza precedente della Corte di giustizia*

- 29 In precedenti sentenze, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) e *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha considerato che non vi era fornitura di carburante da parte di una società a un cliente finale quando la società forniva al cliente una carta che il cliente utilizzava per rifornirsi presso i fornitori di carburante. In tali sentenze, la Corte di giustizia ha sottolineato che il cliente finale era libero di determinare circostanze quali la qualità, la quantità, il momento dell'acquisto e il modo in cui il carburante sarebbe stato utilizzato e che il cliente finale sopportava integralmente anche tutti i costi del carburante. La Corte di giustizia non ha considerato che la società intermediaria aveva acquistato il carburante per rivenderlo, ma che il cliente finale aveva acquistato il carburante direttamente dal fornitore.
- 30 Inoltre, nella causa *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), che riguardava il rifornimento di navi da parte di operatori di navi, effettuato da un fornitore di carburante in alto mare, la Corte di giustizia ha attribuito importanza anche allo smaltimento del carburante. Gli ordini di rifornimento erano stati effettuati da una società a cui il fornitore di carburante aveva fatturato il carburante. La Corte di giustizia ha dichiarato che la società aveva agito in nome proprio nei confronti del fornitore e degli operatori delle navi. Tuttavia, la Corte ha considerato che, affinché si potesse ritenere che la transazione costituisse una cessione di beni da e verso la società, era necessario che essa attribuisse alla società il potere di disporre effettivamente del carburante come se ne fosse la proprietaria (punti da 50 a 52).

- 31 La Corte di giustizia ha anche tenuto conto, nei casi in cui ha riscontrato l'esistenza di una fornitura di energia elettrica in più fasi, di chi ha effettuato l'acquisto ed era libero di sceglierne la quantità e la qualità (sentenza del 16 aprile 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punti 26 e 27).

#### *Orientamenti del Comitato IVA*

- 32 Alcune delle circostanze individuate dalla Corte di giustizia, che indicano che la società intermedia non dovrebbe essere considerata come fornitrice di carburante al cliente finale, sussistono anche nel caso in esame. La giurisprudenza della Corte di giustizia fornisce quindi un certo sostegno all'interpretazione secondo cui la società non fornisce elettricità agli utenti. Tuttavia, nel giugno 2019 e nell'aprile 2021, il Comitato IVA dell'Unione europea ha adottato orientamenti che suggeriscono la posizione opposta (orientamenti risultanti dalla 113a riunione del 3 giugno 2019, documento A-taxud.c.1(2019) 6589787-972 e orientamenti risultanti dalla 118a riunione del 19 aprile 2021, documento C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018).
- 33 Risulta da tali orientamenti che il Comitato ha considerato all'unanimità che, nel caso della ricarica di veicoli elettrici in una catena di valore in cui sono presenti un operatore di stazioni di ricarica e una società che fornisce servizi di rete, l'operatore fornisce elettricità ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, e dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA alla società di rete e che quest'ultima fornisce elettricità agli utenti dei veicoli elettrici.

#### *Conclusione*

- 34 Secondo lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) non è chiaro come le precedenti sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea sulla fornitura di carburante si riferiscano alla situazione attuale, in cui esiste un contratto in ogni fase, ma è l'utente del veicolo elettrico e non la società di rete intermedia ad avere il controllo di elementi quali la quantità, il momento e il luogo della ricarica nonché le modalità di utilizzo dell'elettricità.
- 35 Lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) considera pertanto necessario richiedere una pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

#### **Questioni**

- 36 Alla luce di quanto esposto, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) desidera ricevere risposte alle seguenti questioni.

*Prima questione:* Se una fornitura consistente nella ricarica di un veicolo elettrico presso una stazione di ricarica all'utente del veicolo costituisca una cessione di beni ai sensi degli articoli 14, paragrafo 1, e 15, paragrafo 1, della direttiva IVA.

*Seconda questione:* Se, in caso di risposta affermativa alla prima questione, si debba ritenere che tale cessione esista in tutte le fasi di una catena di transazioni che coinvolge un'impresa intermedia, qualora la catena di transazioni sia accompagnata da un contratto in ogni fase, ma solo l'utente del veicolo abbia il controllo su elementi quali la quantità, il momento e il luogo della ricarica nonché le modalità di utilizzo dell'elettricità.

DOCUMENTO DI LAVORO