

Causa C-282/22

**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98,
paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia**

Data di deposito:

26 aprile 2022

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

23 febbraio 2022

Ricorrente:

P. w W.

Convenuto:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Oggetto del procedimento dinanzi al giudice nazionale

Parere individuale relativo all'interpretazione delle disposizioni del diritto tributario in merito alla classificazione delle attività svolte nei punti di ricarica per i veicoli elettrici.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Questione volta a determinare, se le attività svolte nei punti di ricarica per i veicoli elettrici debbano essere classificate come cessioni di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA o come prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva.

Questione pregiudiziale

Se una prestazione complessa fornita nei punti di ricarica a favore degli utenti dei veicoli elettrici e che comprende:

- a) la messa a disposizione dei dispositivi di ricarica (compresa l'integrazione del caricatore con il sistema operativo del veicolo),
 - b) la fornitura del flusso di energia elettrica con parametri adeguatamente impostati verso le batterie del veicolo elettrico,
 - c) il supporto tecnico necessario per gli utenti dei veicoli,
 - d) la messa a disposizione degli utenti di una piattaforma dedicata, di un sito web o di un'applicazione per la prenotazione di un determinato connettore, per la visualizzazione della cronologia delle operazioni e dei pagamenti effettuati, nonché la possibilità di utilizzare il cosiddetto portafoglio elettronico che permette di effettuare i pagamenti per le singole sessioni di ricarica,
- costituisca una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (...), o una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»): articoli 14, paragrafo 1 e 24, paragrafo 1.

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

Legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; in prosieguo: la «legge sull'IVA»): articoli 7 e 8.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La società P. in W. (in prosieguo: la «ricorrente») ha presentato al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro; in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») una

domanda di parere individuale in merito all'interpretazione delle disposizioni di diritto tributario in materia di imposta sui beni e sui servizi. Nella domanda di parere, la ricorrente ha dichiarato che intendeva esercitare un'attività nel settore delle cosiddette stazioni di ricarica accessibili al pubblico. Nell'ambito di tale attività, la società può installare e mettere a disposizione a titolo oneroso l'uso di stazioni di ricarica, nelle quali gli utenti dei veicoli a propulsione elettrica potranno ricaricare i veicoli in parola, utilizzando impianti aventi standard e velocità diversi.

- 2 La società prevede che le stazioni di ricarica saranno dotate dei cosiddetti caricatori multistandard, provvisti sia di connettori di ricarica veloce a corrente continua, sia di connettori di ricarica lenta a corrente alternata. Il tempo standard per ricaricare un veicolo fino all'80% della capacità della batteria utilizzando i connettori di ricarica veloce a corrente continua, è, di regola, di circa 20-30 minuti. Viceversa, il tempo necessario per caricare un veicolo utilizzando i connettori di ricarica lenta a corrente alternata è, solitamente, di circa 4-6 ore (a seconda della potenza del connettore).
- 3 Il prezzo dipenderà in particolare dal tempo di ricarica e dallo standard del connettore utilizzato da un determinato utente. A seconda dello standard di ricarica, il prezzo sarà calcolato in base al tempo di ricarica espresso in ore (per connettori a ricarica lenta) o in minuti (per connettori a ricarica rapida).
- 4 Le prestazioni fornite di volta in volta dalla società nell'ambito di una sessione di ricarica possono comprendere, a seconda delle esigenze di un determinato utente, in linea di principio, le seguenti attività:
 - 5 - la messa a disposizione dei dispositivi di ricarica (compresa l'integrazione del caricatore con il sistema operativo del veicolo),
 - 6 - la fornitura del flusso di energia elettrica con parametri adeguatamente impostati verso le batterie del veicolo elettrico, nonché
 - 7 - il supporto tecnico necessario per gli utenti dei veicoli.
- 8 Inoltre, la società intende creare anche una piattaforma dedicata, un sito web o un'applicazione che permetterà in particolare ai singoli utenti, nel quadro dell'utilizzo della stazione di ricarica della società, di prenotare un determinato connettore e di visualizzare la cronologia delle operazioni completate e dei pagamenti effettuati.
- 9 La contabilizzazione delle ricariche dei veicoli sarà effettuata in funzione del tempo di ricarica e i pagamenti potranno essere eseguiti, in base agli accordi con l'utente in questione, dopo ogni sessione di ricarica o alla fine del periodo di contabilizzazione adottato. Inoltre, è possibile che in futuro la società introduca anche la possibilità per gli utenti di utilizzare il cosiddetto portafoglio elettronico, con il quale essi potranno effettuare pagamenti per singole sessioni di ricarica. La società prevede che gli utenti che utilizzeranno il cosiddetto portafoglio

elettronico effettueranno versamenti degli importi che sceglieranno, i quali successivamente potranno essere utilizzati per saldare quanto dovuto alla società. Nell'ambito di questo sistema di contabilizzazione, la società metterebbe a disposizione anche un sito web o un'applicazione preposti ad identificare un determinato utente, il quale avrebbe la possibilità di verificare lo stato attuale dei fondi accumulati nel portafoglio elettronico. È altresì possibile che la società rilasci agli utenti tessere che consentiranno di volta in volta la loro identificazione prima dell'inizio delle singole sessioni di ricarica.

- 10 Per tutte le suddette prestazioni gli utenti pagheranno un unico prezzo calcolato esclusivamente sulla base del tempo delle singole sessioni di ricarica. Per le prestazioni supplementari fornite nell'ambito di una determinata sessione di ricarica, tra cui il supporto tecnico, la prenotazione di un concreto dispositivo o l'accesso alla piattaforma, al sito web o all'applicazione di cui sopra, la società non intende addebitare alcun importo aggiuntivo. L'utilizzo di tali servizi sarà incluso nel prezzo di una determinata sessione di ricarica.
- 11 Alla luce di quanto sopra descritto, è stato posto all'amministrazione finanziaria il seguente quesito:
 «Se l'insieme delle prestazioni descritte, fornite dalla società agli utenti di veicoli elettrici, costituisca un'unica operazione imponibile, ossia una prestazione di servizi a titolo oneroso di cui all'articolo 8, paragrafo 1, della legge sull'IVA».
- 12 Secondo la società si deve ritenere che l'insieme delle prestazioni fornite dalla società agli utenti di veicoli elettrici costituisca un'unica operazione imponibile, ossia una prestazione di servizi a titolo oneroso di cui all'articolo 8, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 13 L'amministrazione finanziaria ha dichiarato, nel parere impugnato, che la posizione della ricorrente esposta nella domanda di parere individuale non era corretta.
- 14 A seguito del ricorso della ricorrente, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia), con sentenza del 6 giugno 2018, ha annullato il succitato parere individuale.
- 15 L'amministrazione finanziaria ha impugnato la sentenza del giudice di primo grado nella sua interezza.

Argomenti essenziali delle parti del procedimento dinanzi al giudice nazionale

- 16 A sostegno della sua posizione la società ha presentato le seguenti argomentazioni:

- 17 - dal punto di vista degli utenti, le singole prestazioni realizzate dalla società costituiscono un unico servizio acquistato presso la società,
- 18 - l'obiettivo principale per i singoli utenti è quello di utilizzare i dispositivi specializzati della stazione di ricarica, il che consente loro di ricaricare la batteria in modo più rapido ed efficiente,
- 19 - tutte le prestazioni supplementari sono finalizzate esclusivamente a consentire l'utilizzo dei dispositivi delle stazioni di ricarica o a rendere più interessante l'offerta della società relativamente al servizio di ricarica,
- 20 - agli utenti non viene addebitato alcun costo per le prestazioni supplementari che accompagnano la ricarica presso la stazione di ricarica.
- 21 L'amministrazione finanziaria ritiene che, sulla base delle disposizioni degli articoli 5, paragrafo 1, 7, paragrafo 1, e 8, paragrafo 1, della legge sull'IVA nonché della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, nella presente causa la fornitura di energia elettrica necessaria per ricaricare un veicolo elettrico deve essere considerata la prestazione principale, mentre le altre prestazioni offerte dalla società devono essere considerate accessorie.
- 22 Secondo tale autorità, le prestazioni eseguite dalla società devono essere suddivise in due parti – le prestazioni relative alla fornitura di energia elettrica (ossia, la messa a disposizione di dispositivi di ricarica, la fornitura stessa di energia elettrica nonché il supporto tecnico) e le prestazioni non riguardanti la fornitura di energia elettrica (ossia, la messa a disposizione di una piattaforma, di un sito web, di un'applicazione o di un portafoglio elettronico).
- 23 Orbene, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, pronunciandosi in primo grado, ha richiamato, in primo luogo, l'attenzione sulla direttiva 2014/94/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 ottobre 2014, sulla realizzazione di un'infrastruttura per i combustibili alternativi (in prosieguo: la «direttiva 2014/94»), indicando che la citata direttiva non associa la ricarica di un veicolo elettrico presso una stazione con la vendita di energia elettrica in quanto bene.
- 24 Tale giudice ha convenuto con la ricorrente sul punto che l'intenzione principale dei singoli utenti della stazione di ricarica fosse quella di utilizzare i dispositivi che consentono di ricaricare i veicoli in modo rapido ed efficiente. Pertanto, dal punto di vista dell'utente, la prestazione principale fornita dalla società è costituita dalla messa a disposizione dei dispositivi presenti nella stazione di ricarica dei veicoli (unitamente alla necessaria integrazione del caricatore con il sistema operativo del veicolo). Lo scopo del servizio non è quello di offrire l'energia elettrica, ma di fornire i dispositivi di ricarica tecnicamente avanzati di cui sono dotate le stazioni.
- 25 Secondo tale giudice, la prestazione non è finalizzata all'acquisto di energia elettrica, perché, se così fosse, ogni proprietario di un veicolo elettrico, anziché

utilizzare una stazione di ricarica, utilizzerebbe la rete domestica o la rete del luogo di lavoro, nella quale, in fin dei conti, transita la stessa energia elettrica presente nella rete delle stazioni della ricorrente. Il cliente non avrebbe alcun motivo per utilizzare le stazioni di ricarica. La differenza principale consiste quindi nell'infrastruttura di ricarica.

- 26 Per il giudice è altresì convincente l'affermazione della ricorrente secondo cui, i clienti che decidono di utilizzare una stazione di ricarica sono interessati innanzitutto ad avere accesso ai dispositivi presenti in tale stazione, senza i quali non potrebbero alimentare i loro veicoli o ricaricarli in un lasso di tempo relativamente breve. Di conseguenza, l'esigenza primaria dei clienti soddisfatta dalla società è da ravvisare nella possibilità di utilizzare dispositivi specializzati e tecnologicamente avanzati, dotati di connettori di ricarica di standard diversi, e non nella fornitura dell'energia alle batterie. Nel caso delle stazioni di ricarica, la fornitura dell'energia elettrica alle batterie è di secondaria importanza rispetto alla messa a disposizione dei dispositivi che consentono di caricare i veicoli elettrici in modo più rapido ed efficiente.
- 27 Tale giudice ha inoltre sostenuto che dai fatti della causa non risultava che il calcolo del prezzo fosse basato sulla quantità di energia consumata (tra i fattori menzionati nella domanda che condizionavano «in particolare» il prezzo non era stata indicata l'energia). Dal contesto fattuale della controversia si evince che l'impegno principale del prestatore (della ricorrente) era innanzitutto quello di garantire l'accesso ai caricatori con adeguati parametri tecnici. Orbene, i fatti non consentono di concludere che il prestatore fosse particolarmente impegnato nell'acquisto e nella successiva rivendita di energia elettrica.
- 28 Secondo tale giudice, il fatto che l'energia costituisca un bene ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 6, della legge sull'IVA non significa che in ogni caso in cui viene utilizzata energia per fornire un servizio vi sia una cessione di beni quale prestazione principale. L'attrattiva dell'offerta delle stazioni di ricarica si esprime principalmente nel tempo di ricarica dell'energia, e non nell'accesso all'energia elettrica. Independentemente da ciò, la ricarica del veicolo a domicilio include l'acquisto di beni – dell'elettricità – come elemento essenziale ed unico della prestazione.
- 29 Secondo il giudice di primo grado la prestazione di ricarica presso la stazione descritta nella domanda costituisce una nozione più ampia rispetto alla vendita di energia. Il mero accesso all'energia elettrica è di per sé importante, ma l'elemento dominante del servizio è rappresentato non dal prelievo dell'energia elettrica, bensì dal modo in cui tale prelievo viene effettuato. Il giudice ha dichiarato che l'elemento decisivo che determina la natura della prestazione di ricarica dei veicoli elettrici quale servizio è la messa a disposizione, a titolo oneroso, delle soluzioni tecnologiche, ossia il servizio di fornitura di un'adeguata infrastruttura. Ciò si evince dall'utilità della prestazione dal punto di vista del cliente, dal metodo di calcolo del prezzo e dalla prevalenza dell'impegno del prestatore nel

fornire un'infrastruttura di ricarica rispetto alle attività relative alla vendita dell'energia.

- 30 A parere di tale giudice, il paragone, fatto dall'autorità interpretativa, tra il contesto fattuale della causa in esame e il rifornimento presso un distributore di benzina, non è corretto. Dal punto di vista dell'utente del veicolo elettrico, ciò che conta non è il tipo di carburante (che, infatti, è lo stesso ovunque), bensì lo standard del dispositivo offerto, utilizzato per ricaricare il veicolo. Pertanto, a differenza delle stazioni di rifornimento tradizionali, nel caso delle stazioni di rifornimento per veicoli elettrici, i singoli dispositivi di ricarica costituiscono l'elemento distintivo dell'offerta di un determinato operatore. L'efficienza del connettore è di fondamentale importanza per il tempo di ricarica delle batterie del veicolo, a differenza di quanto avviene nel caso di un distributore di carburante.
- 31 Di conseguenza, tale giudice ha ritenuto che, nella situazione di fatto descritta dalla società, la sua prestazione non costituiva una cessione di beni, ma un servizio che comprendeva anche, contrariamente alla posizione dell'autorità, la messa a disposizione di una piattaforma dedicata, di un sito web o di un'applicazione per la prenotazione di un determinato connettore, la cronologia delle operazioni e dei pagamenti effettuati, nonché la possibilità di utilizzare il cosiddetto portafoglio elettronico.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 32 Secondo il giudice del rinvio, al fine di decidere sul ricorso per cassazione presentato dall'amministrazione finanziaria è necessario che la Corte di giustizia dell'Unione europea si pronunci sulla questione relativa all'interpretazione e alle modalità di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA nonché dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva.
- 33 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, ciascuna prestazione deve normalmente essere considerata come distinta e indipendente ai fini dell'IVA, d'altra parte, tuttavia, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificiosamente scomposta in più parti, in quanto ciò altererebbe la funzionalità del sistema dell'IVA.
- 34 Tale posizione è stata espressa nella sentenza della Corte di giustizia, del 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, nella quale è stata confermata la posizione espressa nelle sentenze del 25 febbraio 1999, *CPP*, C-349/96, e del 2 maggio 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94.
- 35 Nella fattispecie, la prestazione fornita dalla società dovrebbe avere per oggetto:
- 1) la messa a disposizione dei dispositivi di ricarica (compresa l'integrazione del caricatore con il sistema operativo del veicolo),

- 2) la fornitura del flusso di energia elettrica con parametri adeguatamente impostati verso le batterie del veicolo elettrico,
- 3) il supporto tecnico necessario per gli utenti dei veicoli,
- 4) la messa a disposizione degli utenti di una piattaforma dedicata, di un sito web o di un'applicazione per la prenotazione di un determinato connettore, per la visualizzazione della cronologia delle operazioni e dei pagamenti effettuati, nonché la possibilità di utilizzare il cosiddetto portafoglio elettronico preposto per effettuare i pagamenti delle singole sessioni di ricarica.

Da quanto precede risulta che sicuramente i primi tre elementi della prestazione della società sono necessari per svolgere le operazioni di ricarica dei veicoli, essendo strettamente correlati tra loro. Di conseguenza, la fornitura di energia elettrica e la messa a disposizione dei dispositivi di ricarica unitamente al supporto tecnico devono, nelle circostanze del caso di specie, essere considerate, ai fini dell'IVA, come elementi che costituiscono un'unica operazione.

Le prestazioni costituenti il quarto elemento non sono più così strettamente collegate con l'operazione di ricarica dei veicoli, anche se indubbiamente possono rappresentare una grande agevolazione per i clienti nello svolgimento dell'operazione in parola, avendo esse carattere di prestazioni accessorie.

- 36 Inoltre, per determinare se la suddetta operazione composita debba essere qualificata come cessione di beni o prestazione di servizi occorre individuarne gli elementi predominanti (v., in particolare, sentenze citate, Faaborg-Gelting Linien, punti 12 e 14, e Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 27).
- 37 È necessario stabilire che cosa costituisca per il consumatore medio l'elemento dominante dell'operazione di cui trattasi.
- 38 Secondo il giudice del rinvio, la posizione dell'autorità è più plausibile, in quanto l'utente del veicolo non si reca al punto (stazione) di ricarica per utilizzare il dispositivo di ricarica, ma per ricaricare, con l'energia elettrica, la batteria del suo veicolo per poter circolare con esso. Presso tale stazione egli può scegliere tra punti di ricarica veloce e lenta, che vengono da esso utilizzati non solo in funzione del tempo di ricarica, ma anche tenendo conto delle caratteristiche della batteria del proprio veicolo. Pertanto, sembra che la messa a disposizione dei dispositivi di ricarica non costituisca un fine a sé stante per l'utente del veicolo, bensì un mezzo per usufruire, alle migliori condizioni possibili, della prestazione principale che è il prelievo (la fornitura) di energia elettrica tramite tali dispositivi. Pertanto, l'utilizzo di un dispositivo di ricarica costituirebbe per l'utente soltanto un mezzo per ricaricare, con l'energia elettrica, la batteria del proprio veicolo.
- 39 Tuttavia, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) rileva che l'articolo 4, punto 8, della direttiva 2014/94 dispone che: «[g]li Stati membri assicurano che gli operatori dei punti di ricarica accessibili al pubblico siano liberi di acquistare energia elettrica da qualsiasi fornitore dell'Unione, ove questi accetti.

Gli operatori dei punti di ricarica sono autorizzati a fornire ai clienti servizi di ricarica per veicoli elettrici su base contrattuale, anche a nome e per conto di altri fornitori di servizi».

- 40 Da tale disposizione risulta che il legislatore dell'Unione considera la ricarica (presso i punti di ricarica) dei veicoli elettrici come un servizio (almeno questa è la terminologia utilizzata). Occorre anche considerare che l'attuale prassi commerciale dimostra che per il calcolo dell'importo dovuto per la ricarica si tiene conto sia della quantità dell'energia consumata, sia del tempo di sosta durante la ricarica.
- 41 Pertanto, secondo il giudice del rinvio, considerata l'importanza della questione non solo per gli operatori nazionali dei punti di ricarica, ma anche per l'intero mercato dell'Unione (in particolare, per quanto riguarda la determinazione del luogo della prestazione con riferimento a tali attività), è importante stabilire, se ai sensi della direttiva 2006/112/CE la prestazione in esame debba essere qualificata come una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, o come una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva.

DOCUMENTO DIVERSO