

## Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

17 ottobre 2024 (\*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 14 e 15 – Ricarica dei veicoli elettrici – Ricarica mediante un'applicazione informatica, messa a disposizione da una società, che consente l'accesso ad una rete di stazioni di ricarica gestite da diversi operatori – Qualificazione dell'operazione ai fini dell'IVA – “Cessione di beni” – Trasferimento effettuato in virtù di contratti di commissione »

Nella causa C?60/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 3 febbraio 2023, pervenuta in cancelleria il 6 febbraio 2023, nel procedimento

**Skatteverket**

contro

**Digital Charging Solutions GmbH,**

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, D. Gratsias (relatore) e E. Regan, giudici,

avvocato generale: T. ?apeta

cancelliere: A. Lamote, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 febbraio 2024,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Skatteverket, da A.-S. Pallasdies, in qualità di agente;
- per la Digital Charging Solutions GmbH, da U. Grefberg;
- per il governo svedese, da H. Eklinder e F.?L. Göransson, in qualità di agenti;
- per il governo ungherese, da Zs. Biró-Tóth e Z. Fehér, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Björkland e M. Herold, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 25 aprile 2024,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 14 e 15 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra la Digital Charging Solutions GmbH, società di diritto tedesco, e lo Skatteverket (Agenzia delle entrate svedese), in merito alla validità dell'accordo fiscale di quest'ultimo, datato 8 aprile 2022 (in prosieguo: l'«accordo fiscale»).

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«A ciascuna operazione, l'[imposta sul valore aggiunto (IVA)], calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 Ai termini dell'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 L'articolo 14 della citata direttiva così dispone:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(...)

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».

(...)».

6 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Sono assimilati a beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore o il freddo e simili».

### ***Diritto svedese***

7 Secondo il capitolo 1, articolo 1, primo comma, punto 1 della *mervärdesskattelagen* (1994:200) [legge sull'imposta sul valore aggiunto (1994:200)], del 30 marzo 1994 (SFS 1994, n. 200) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), l'IVA è dovuta sulla fornitura nazionale di beni o servizi che è soggetta ad imposta ed è effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

8 L'articolo 6 di tale Capitolo della legge sull'IVA prevede che per beni si intendono le cose materiali, compresi i beni immobili e il gas, nonché il calore, la refrigerazione e l'energia elettrica. Tale articolo aggiunge che è considerata prestazione di servizi qualsiasi fornitura diversa da quella relativa ai beni.

9 L'articolo 1, primo comma, punto 1, del Capitolo 2 della legge sull'IVA dispone che la cessione di beni è, in particolare, definita come trasferimento di beni effettuato a titolo oneroso, mentre l'articolo 1, terzo comma, punto 1, di tale Capitolo definisce la prestazione di servizi quale servizio fornito, ceduto o altrimenti effettuato a favore di qualcuno a titolo oneroso.

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

10 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.

11 Le stazioni di ricarica facenti parte di tale rete non sono gestite dalla Digital Charging Solutions, bensì da operatori con cui quest'ultima ha concluso dei contratti allo scopo di consentire agli utenti di veicoli elettrici di ricaricarli. A tale scopo, la Digital Charging Solutions mette a disposizione di tali utenti una carta e un'applicazione informatica che consentono loro di autenticarsi. All'atto dell'utilizzo della carta o dell'applicazione, le sessioni di ricarica sono registrate presso l'operatore della rete di stazioni di ricarica, il quale fattura tali sessioni alla Digital Charging Solutions. La fatturazione ha luogo su base mensile alla fine di ogni mese e il pagamento deve essere effettuato entro il termine di 30 giorni.

12 Sulla base delle fatture emesse dagli operatori delle stazioni di ricarica, la Digital Charging Solutions fattura, del pari mensilmente, agli utenti della carta o dell'applicazione, come elementi separati, in primo luogo, la quantità di energia elettrica fornita e, in secondo luogo, l'accesso alla rete e alle prestazioni connesse. Il prezzo dell'elettricità è variabile, ma per l'accesso alla rete e a tali prestazioni 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 considerato. Non è possibile acquistare soltanto elettricità dalla Digital Charging Solutions, senza pagare anche l'accesso alla rete e le prestazioni suddette.

13 Il 14 aprile 2021, la Digital Charging Solutions ha presentato allo Skatterättsnämnden (Commissione tributaria, Svezia) una richiesta di accordo fiscale. L'8 aprile 2022, detta commissione ha emesso una decisione in cui stabiliva che ciò che la Digital Charging Solutions forniva costituiva un'operazione complessa caratterizzata principalmente dalla cessione di energia elettrica agli utenti e che il luogo della cessione doveva essere considerato in Svezia.

14 L'amministrazione tributaria ha proposto ricorso dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen

(Corte suprema amministrativa, Svezia), giudice del rinvio, chiedendo che l'accordo fiscale fosse confermato. La Digital Charging Solutions ha presentato a sua volta ricorso dinanzi allo stesso giudice, chiedendo invece che tale accordo fosse modificato. Tale società ha sostenuto dinanzi al giudice del rinvio che esistevano nel caso di specie due prestazioni separate, segnatamente, una cessione di energia elettrica e una prestazione di servizi (l'agevolazione di accesso alla rete di stazioni di ricarica), per cui dovrebbe essere tassata in Svezia solo la cessione di energia elettrica.

15 Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, la maggioranza dei membri della commissione tributaria considera che gli operatori delle stazioni di ricarica forniscono energia elettrica alla Digital Charging Solutions che, a sua volta, la cede agli utenti. Si tratterebbe quindi di una catena di operazioni in cui tali operatori non sarebbero contrattualmente vincolati agli utenti.

16 Una minoranza dei membri di tale commissione ritiene, per contro, che la Digital Charging Solutions fornisca agli utenti un servizio consistente, segnatamente, nella messa a disposizione di una rete di stazioni di ricarica, concretizzata nella fatturazione che ne deriva, il che comporta che essa concede loro una certa forma di credito per l'acquisto dell'elettricità, analogamente a quanto dichiarato, in diverse circostanze di fatto, nelle 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). Questo approccio terrebbe conto, in particolare, del fatto che gli utenti possono scegliere liberamente determinate condizioni quali, in particolare, la qualità, la quantità, il momento dell'acquisto e le modalità di utilizzo dell'elettricità.

17 Orbene, il giudice del rinvio, per dirimere la controversia dinanzi ad esso pendente, s'interroga quanto alla portata che occorre riconoscere alla giurisprudenza derivante da tali sentenze.

18 Ciò premesso, l'Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) 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 [2006/112].

2) 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».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Sulla prima questione***

19 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 1, di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che la fornitura di energia elettrica, ai fini della ricarica di un veicolo elettrico ad una stazione di ricarica appartenente ad una rete pubblica di stazioni di tal genere, costituisca cessione di beni ai sensi della prima di tali disposizioni.

20 Va osservato che, come risulta dalla formulazione della prima questione, quest'ultima ha ad oggetto l'atto consistente nella ricarica di un veicolo elettrico presso una stazione di ricarica, a prescindere dall'intervento di una società distinta dall'operatore della rete di tali stazioni al fine di fornire all'utente l'accesso a tale rete, in quanto detto intervento è oggetto della seconda questione.

21 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 dispone che costituisce cessione di beni il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Tale nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

22 Quindi, l'operazione consistente nella fornitura di energia elettrica destinata alla batteria di un veicolo elettrico costituisce una cessione di beni in quanto tale operazione conferisce all'utente della stazione di ricarica il diritto di consumare, ai fini della propulsione del proprio veicolo, l'energia elettrica trasferita, che, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è assimilata ad un bene materiale (sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punto 38).

23 Occorre, di conseguenza, rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, dev'essere interpretato nel senso che la fornitura di energia elettrica, ai fini della ricarica di un veicolo elettrico ad una stazione di ricarica appartenente ad una rete pubblica di stazioni di tal genere, costituisce cessione di beni ai sensi della prima di tali disposizioni.

### ***Sulla seconda questione***

24 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 1, di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che la ricarica di un veicolo elettrico presso una rete di stazioni di ricarica pubbliche, cui l'utente ha accesso mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore di tale rete, implichi che l'energia elettrica consumata è ceduta, in un primo momento, dall'operatore di detta rete alla società che offre accesso a quest'ultima e, in un secondo momento, da tale società a detto utente, anche se quest'ultimo sceglie la quantità, il momento e il luogo della ricarica nonché le modalità di utilizzo dell'energia elettrica.

25 Precisando che gli utenti dei veicoli elettrici scelgono la quantità, il momento e il luogo della ricarica, nonché le modalità di utilizzo dell'energia elettrica, la seconda questione corrisponde agli interrogativi di tale giudice riguardo alla portata della giurisprudenza esposta al punto 16 della presente sentenza, secondo cui, tenuto conto di tali circostanze, si potrebbe ritenere che la Digital Charging Solutions non ceda un bene a detti utenti, ma eserciti, in realtà, una funzione di erogatrice di credito nei loro confronti.

26 Va osservato, a tale riguardo, che la nozione di «cessione di beni» non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (sentenze del 18 luglio 2013, Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, punto 33, e del 21 novembre 2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punto 20).

27 Orbene, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietaria, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, non richiede che la parte cui tale bene

materiale viene trasferito lo detenga fisicamente, né che tale bene materiale le sia fisicamente trasmesso e/o sia da essa fisicamente ricevuto (ordinanza del 15 luglio 2015, Koela-N, C?159/14, EU:C:2015:513, punto 38).

28 Pertanto, uno stesso bene può essere oggetto di due cessioni successive, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, pur essendo trasferito, su ordine, direttamente dal primo venditore al secondo acquirente (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punto 36).

29 Tali considerazioni sono valide anche per l'energia elettrica, la quale, in conformità a quanto ricordato al punto 22 della presente sentenza, è assimilata ad un bene materiale in forza dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

30 Ciò premesso, per rispondere alla seconda questione, si deve rammentare che la presa in considerazione della realtà economica, che, in linea di principio, è riflessa negli accordi contrattuali, costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenze del 20 febbraio 1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, punto 23, e del 28 febbraio 2023, Fenix International, C?695/20, EU:C:2023:127, punto 72 e giurisprudenza ivi citata).

31 A tale riguardo, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che gli operatori della rete di stazioni di ricarica intrattengono rapporti contrattuali soltanto con la Digital Charging Solutions e che, secondo gli accordi ad essi relativi, tale società mette a disposizione degli utenti che hanno scelto di abbonarsi con essa delle carte e un'applicazione di autenticazione che dà accesso a tale rete e che consente quindi a detti utenti di ricaricare i loro veicoli elettrici presso stazioni appartenenti alla rete. Come si è esposto ai punti 11 e 12 della presente sentenza, gli operatori che gestiscono tali stazioni di ricarica fatturano mensilmente alla Digital Charging Solutions il costo dell'elettricità così ceduta e quest'ultima società rifattura, del pari su base mensile, tale costo agli utenti, cui si aggiunge una retribuzione per le prestazioni connesse, mediante un onere il cui importo non dipende né dalla quantità di elettricità ceduta, e quindi dal costo di tale elettricità, né dal numero di sessioni di ricarica.

32 Al pari di quanto osservato, in sostanza, dall'Avvocata generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, occorre constatare che le circostanze di cui trattasi nel procedimento principale si distinguono da quelle delle cause sfociate nelle 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).

33 A tale riguardo, per quanto concerne la prima di esse, occorre osservare che l'operazione relativa al rifornimento del veicolo di cui trattasi nella presente causa si iscriveva nel quadro di un contratto di leasing e che, in tal contesto, tenuto conto inoltre del fatto che, a differenza delle modalità di fatturazione di cui trattasi nel procedimento principale della presente causa, le mensilità versate alla società di leasing rappresentavano solo un anticipo, mentre il consumo reale era fissato a fine anno, accadeva che, come la Corte ha considerato, l'accordo relativo alla gestione del carburante costituiva un contratto di finanziamento, per quanto parziale, dell'acquisto del carburante e che la società di leasing esercitava, in realtà, funzioni di fornitore di credito nei confronti dell'acquirente del veicolo in leasing (v., in tal senso, sentenza del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland*, C?185/01, EU:C:2003:73, punti 35 e 36). Per quanto riguarda la seconda causa, è sufficiente rilevare che le circostanze di cui trattasi nel procedimento principale della presente causa non sono neppure esse analoghe a quelle in cui la società madre decide che il rifornimento in carburante delle sue filiali verrà effettuata mediante carte carburante che essa fornisce loro e che possono essere utilizzate presso le stazioni di servizio dei fornitori indicati da detta società madre (sentenza del 15 maggio 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C?235/18, EU:C:2019:412, punti 14 e 36).

34 L'assenza di un meccanismo di credito che consenta di prefinanziare l'acquisto dell'energia elettrica è corroborata dalle modalità di fissazione della retribuzione stipulata tra gli utenti delle stazioni di ricarica e la Digital Charging Solutions. Infatti, come esposto al punto 31 della presente sentenza, tale società percepisce non una retribuzione percentuale dell'importo del consumo di energia elettrica fatturata, bensì un onere fisso, indipendente dalla quantità di energia elettrica fornita agli utenti o dal numero delle sessioni di ricarica.

35 Ne risulta che sebbene, come nelle cause sfociate nelle sentenze menzionate al punto 33 della presente sentenza, sia l'utente a decidere quando, dove e in quale quantitativo acquista l'energia elettrica, i precetti derivanti da tali sentenze non sono tuttavia trasponibili al contesto della causa principale.

36 Nel caso di specie, come sottolineato dall'Avvocata generale al paragrafo 52 delle sue conclusioni, le stipulazioni contrattuali tra gli operatori delle stazioni di ricarica e la Digital Charging Solutions, da una parte, e tra quest'ultima e gli utenti di tali stazioni, dall'altra, implicano, secondo le informazioni fornite dal giudice del rinvio, che sono gli utenti a iniziare, a loro discrezione, la cessione dell'energia elettrica nel luogo, nel momento e per il quantitativo che preferiscono. La Digital Charging Solutions, per parte sua, non si impegna, presso gli operatori della rete di tali stazioni, ad acquistare, autonomamente e indipendentemente dalle decisioni degli utenti, un quantitativo qualsiasi di energia elettrica, ma sembra occupare, come risulta dalla formulazione stessa della seconda questione, il ruolo di intermediaria.

37 Al ricorrere di tali circostanze, occorre esaminare tale configurazione di rapporti contrattuali alla luce dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, che disciplina il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione all'acquisto o alla vendita e che costituisce, rispetto alla definizione generica della cessione di beni enunciata dall'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, una *lex specialis*, le cui condizioni di applicazione hanno carattere autonomo rispetto a quelle del paragrafo 1 [v., in tal senso, sentenza del 25 febbraio 2021, *Gmina Wroc?aw* (Conversione del diritto di usufrutto), C?604/19, EU:C:2021:132, punto 55 e giurisprudenza ivi citata].

38 L'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112 richiede che siano soddisfatte due condizioni. Da una parte, che esista un mandato in esecuzione del quale il commissionario intervenga, per conto del committente, nella cessione di beni, e, dall'altra, che sussista un'identità tra le cessioni di beni acquisiti dal commissionario e le cessioni dei beni

venduti o ceduti (v., in tal senso, sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 51).

39 Se ricorrono entrambe le condizioni, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112 istituisce la *fictio juris* di due cessioni di beni identiche effettuate consecutivamente e che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA. In forza di tale finzione, si ritiene che il soggetto passivo che, agendo in nome proprio ma per conto altrui, si interpone nella cessione dei beni, abbia ricevuto e ceduto personalmente i beni in questione (v., in tal senso, sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punti 49 e 50 nonché giurisprudenza ivi citata).

40 In tal caso, il soggetto passivo in questione svolge, in conformità all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, un ruolo economico certo nella cessione di beni di cui trattasi, il che consente di qualificarlo come intermediario che agisce in nome proprio ma per conto altrui (v., in tal senso, sentenza del 19 febbraio 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, punti 35 e 36).

41 Si deve peraltro rilevare che è conforme alla natura del contratto di commissione riguardante l'acquisto di energia elettrica ai fini della ricarica di un veicolo elettrico il fatto che la scelta della qualità, della quantità, del momento dell'acquisto e del modo di utilizzo dell'energia elettrica spetti all'utente della stazione di ricarica, e non al commissionario.

42 Nel caso di specie, non si può escludere che i rapporti di cui trattasi nel procedimento principale possano essere valutati come contratti di commissione alla vendita conclusi tra gli operatori della rete di stazioni di ricarica, in qualità di committenti, e la Digital Charging Solutions, in qualità di commissionaria, nell'ambito dei quali tali operatori danno a quest'ultima mandato di vendere energia elettrica, in nome proprio ma per loro conto, agli utenti dei veicoli elettrici. Comunque, fatte salve le verifiche di ordine fattuale che spettano al giudice del rinvio, anche i rapporti di cui trattasi nel procedimento principale possono essere qualificati come contratti di commissione all'acquisto conclusi tra gli utenti di stazioni di ricarica, in qualità di committenti, e la Digital Charging Solutions, in qualità di commissionaria, nell'ambito dei quali tali utenti danno a quest'ultima mandato di acquistare, presso operatori di stazioni di ricarica, in nome proprio ma per loro conto, energia elettrica destinata ad essere ceduta loro per le esigenze della ricarica dei loro veicoli elettrici.

43 Ne consegue che la prima condizione d'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112 appare soddisfatta.

44 Quanto alla seconda condizione d'applicazione di tale disposizione, essa appare del pari soddisfatta, in quanto le cessioni di beni repute acquisite dal commissionario e le cessioni di beni venduti o ceduti da quest'ultimo sono identiche.

45 A tale riguardo, poiché la controversia principale verte anche sulla questione se la prestazione effettuata dalla Digital Charging Solutions costituisca un'operazione complessa in cui la cessione di elettricità è l'elemento caratteristico e prevalente o se tale prestazione sia composta da due prestazioni distinte, cioè una cessione di energia elettrica e una prestazione di accesso alla rete delle stazioni di ricarica, occorre individuare gli elementi determinanti ai fini di tale qualificazione e precisare in qual misura tale qualificazione possa comportare eventuali conseguenze riguardo alla seconda condizione di applicazione di tale disposizione.

46 Occorre rilevare che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge tale operazione per determinare, da un lato, se essa dia luogo, ai fini dell'IVA, a due o più prestazioni

distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la suddetta prestazione unica debba essere qualificata come «cessione di beni» o come «prestazione di servizi» (sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

47 In particolare, se è vero che dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112 risulta che ciascuna operazione deve di norma essere considerata distinta e indipendente, l'operazione costituita da una prestazione unica sul piano economico non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. A tal proposito, si deve considerare che si è in presenza di una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissolubile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

48 Inoltre, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Ciò è quanto si verifica, segnatamente, nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati come costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi debbano essere, invece, considerati alla stregua di una o più prestazioni accessorie che condividono il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio della prestazione principale (sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punti 29 e 30 e giurisprudenza ivi citata).

49 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, è compito degli organi giurisdizionali nazionali stabilire se, nelle circostanze della fattispecie particolare, la prestazione di cui trattasi costituisca una prestazione unica e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti (sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punto 31 e giurisprudenza ivi citata). Incombe nondimeno alla Corte fornire a tali organi giurisdizionali tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti (sentenza del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

50 Nel caso di specie, come esposto al punto 12 della presente sentenza, la Digital Charging Solutions fattura mensilmente agli utenti, da un lato, il costo dell'elettricità che essi hanno acquistato per ricaricare i loro veicoli e, dall'altro, un onere fisso a titolo di retribuzione per l'accesso alla rete delle stazioni di ricarica, per l'informazione sui prezzi dell'energia elettrica e sulla disponibilità di tali stazioni e per le funzioni di ricarica e di localizzazione di tali stazioni, nonché della pianificazione dell'itinerario.

51 A riguardo, come esposto al punto 30 della presente sentenza, la presa in considerazione della realtà economica, come riflessa, in linea di principio, negli accordi contrattuali, costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA.

52 Di conseguenza, la questione se la fornitura di energia elettrica da parte di una società come la Digital Charging Solutions, ai fini della ricarica di un veicolo elettrico, costituisca, unitamente alle altre prestazioni descritte al punto 50 della presente sentenza, un'operazione complessa unica può dipendere dalle condizioni in cui la retribuzione di tale fornitura e di tali servizi diviene esigibile in conformità agli accordi contrattuali che vi si riferiscono.

53 Pertanto, i servizi di accesso ai connettori, di assistenza tecnica, di prenotazione di una stazione di ricarica, di consultazione delle ricariche pregresse o di accumulazione di crediti in un portafoglio digitale, che non vengono forniti dietro pagamento di un onere fisso e indipendente da qualsiasi fornitura di energia elettrica, possono essere considerati costitutivi, unitamente a tale fornitura, di un'operazione complessa unica sotto il profilo dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 aprile 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punto 32).

54 Per contro, come ha osservato l'avvocata generale ai paragrafi da 24 a 29 delle sue conclusioni, quando deve essere versata dall'utente una retribuzione per queste altre prestazioni sotto forma di un onere fisso separato e pagabile su base mensile, indipendentemente da qualsiasi fornitura di energia elettrica, occorre considerare, fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio operare, che tali servizi sono distinti e indipendenti dalla fornitura di energia elettrica propriamente detta.

55 Infatti, considerare, al ricorrere di tali circostanze, che i servizi in questione sono indissociabili dalla fornitura di energia elettrica o semplicemente accessori a quest'ultima, in modo da costituire, unitamente a tale fornitura, un'operazione complessa unica, potrebbe travisare artificialmente la realtà economica sotto due profili. Ciò riguarda, in primo luogo, i periodi mensili durante i quali l'utente non preleva energia elettrica, pur essendo tenuto al pagamento, in conformità alle stipulazioni contrattuali che lo vincolano alla Digital Charging Solutions, l'onere fisso relativo a tali servizi. Ciò attiene, in secondo luogo, al fatto che, secondo tali stipulazioni, detto onere, fatturato come elemento separato, non varia né in funzione del quantitativo di energia elettrica fornita all'utente, né in funzione del numero di sessioni di ricarica svolte nello stesso periodo mensile.

56 Peraltro, poiché l'utente può ricaricare il proprio veicolo presso reti di stazioni di ricarica situate in diversi Stati membri e, pertanto, il luogo della cessione dell'energia elettrica può variare in funzione dei diversi acquisti effettuati, trattare tali servizi come costitutivi dell'elemento accessorio di un'operazione unica complessa, la cui prestazione principale sia costituita dalla cessione dell'energia elettrica, avrebbe carattere a maggior ragione artificioso dal punto di vista della realtà economica.

57 In tali circostanze, come osservato dall'avvocata generale al paragrafo 68 delle sue conclusioni, la cessione di energia elettrica propriamente detta, effettuata dalla Digital Charging Solutions all'utente, non presenterebbe differenze con la cessione di energia elettrica effettuata dall'operatore della stazione di ricarica a tale società, cosicché la seconda condizione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112 sarebbe soddisfatta.

58 Tuttavia, da quanto precede non si può dedurre che tale seconda condizione non sia soddisfatta qualora il giudice del rinvio dovesse considerare che la prestazione effettuata dalla Digital Charging Solutions costituisca un'operazione unica e complessa, nella quale la cessione di energia elettrica è l'elemento caratteristico e prevalente.

59 Infatti, come esposto ai punti 47 e 48 della presente sentenza, una siffatta qualificazione deriverebbe dal fatto che gli altri servizi forniti da tale società sarebbero considerati indissociabili dalla cessione di energia elettrica o puramente accessori ad essa. Di conseguenza, tali servizi,

che giustificano la retribuzione dell'intermediaria, sarebbero diretti soltanto a consentire la cessione all'utente di una stazione di ricarica dell'energia elettrica oggetto della cessione di beni reputata effettuata dall'operatore di tale stazione di ricarica a tale intermediaria.

60 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 14 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 1, di quest'ultima, deve essere interpretato nel senso che la ricarica di un veicolo elettrico presso una rete di stazioni di ricarica pubbliche, cui l'utente ha accesso mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore di detta rete, implica che l'energia elettrica consumata è reputata ceduta, in un primo momento, dall'operatore di detta rete alla società che offre accesso a quest'ultima e, in un secondo momento, da tale società a detto utente, anche se quest'ultimo sceglie la quantità, il momento e il luogo della ricarica nonché le modalità di utilizzo dell'energia elettrica, quando tale società agisce in nome proprio ma per conto dell'utente nell'ambito di un contratto di commissione, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva.

### **Sulle spese**

61 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

**1) L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata,**

**dev'essere interpretato nel senso che:**

**la fornitura di energia elettrica, ai fini della ricarica di un veicolo elettrico ad una stazione di ricarica appartenente ad una rete pubblica di stazioni di tal genere, costituisce cessione di beni ai sensi della prima di tali disposizioni.**

**2) L'articolo 14 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162, in combinato disposto con l'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata,**

**dev'essere interpretato nel senso che:**

**la ricarica di un veicolo elettrico presso una rete di stazioni di ricarica pubbliche, cui l'utente ha accesso mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore di detta rete, implica che l'energia elettrica consumata è reputata ceduta, in un primo momento, dall'operatore di detta rete alla società che offre accesso a quest'ultima e, in un secondo momento, da tale società a detto utente, anche se quest'ultimo sceglie la quantità, il momento e il luogo della ricarica nonché le modalità di utilizzo dell'energia elettrica, quando tale società agisce in nome proprio ma per conto dell'utente nell'ambito di un contratto di commissione, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, come modificata.**

Firme

\* Lingua processuale: lo svedese.