La cessione di certificati Co2 come autonoma prestazione di servizi

Chiara Todini

Nella sentenza del 10 ottobre 2019, n. 25492, la Corte di cassazione qualifica il certificato "Co2" – che rappresenta quote di emissioni e si traduce in un'autorizzazione dello Stato o delle autorità pubbliche ad emettere gas ad effetto serra per un periodo determinato – come bene immateriale, in modo tale che la relativa cessione sia assimilata ad una autonoma prestazione di servizi (riconducibile, ex art. 3, co.2, n.2 del d.P.R. n. 633 del 1972, alle cessioni di beni immateriali), soggetta ad aliquota ordinaria, e non a un'operazione accessoria all'attività principale di produzione e/o distribuzione di energia.

Nella fattispecie, una società residente nel territorio dello Stato aveva acquistato certificati Co2 da una società francese, autofatturando l'operazione mediante applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%, perché secondo la contribuente la cessione dei certificati Co2 doveva essere considerata un'operazione accessoria all'attività di produzione e/o distribuzione di energia elettrica e, conseguentemente, scontarne il medesimo regime IVA. Secondo l'Agenzia delle Entrate, invece, essa configurava un'autonoma prestazione di servizi, come tale soggetta all'applicazione dell'aliquota ordinaria.

La quota di emissione, come definita dall'art.3 Direttiva 13 ottobre 2003, n. 2003/87/CE, altro non è che il diritto di emettere in atmosfera una tonnellata di biossido di carbonio equivalente, per un periodo determinato; essa è negoziale, nei limiti ed alle condizioni previste dalla menzionata Direttiva (definizione recepita dal legislatore nazionale dapprima con l'art.3, lett.p, del D.Lgs. 4 aprile 2006, n. 216 e poi con l'art.3, lett.pp, del D.lgs. 13 marzo 2013, n.30). L'obiettivo perseguito dal legislatore unionale è quello di ridurre le emissioni di gas ad effetto serra e viene raggiunto attribuendo un valore economico alle quote, incentivando così le imprese a ridurre le proprie emissioni, in modo tale da liberare quote cedibili. A tali fini è stato invero istituito un sistema di scambio delle quote che le imprese possono vendere in base al loro valore sul mercato e agli utili che possono ricavarne (cfr., Corte Giust., 12 aprile 2018, causa c-302/17).

La pronuncia ha l'indubbio pregio di ricostruire la natura giuridica di detti certificati e di stabilirne il relativo trattamento IVA, eliminando molte incertezze sorte appunto sulla loro natura "ibrida". In particolare, la SC ha evidenziato che, nonostante i medesimi siano destinati alla circolazione, non sono riconducibili ai titoli di credito (art.1992 c.c.), non conferendo essi il diritto ad una specifica prestazione riconducibile ad un rapporto obbligatorio; parimenti, essi non hanno di per sé un autonomo valore economico, poiché

quest'ultimo emerge solo nel contesto di una negoziazione, su base volontaria e discrezionale. I certificati Co2 non possono nemmeno essere qualificati come titoli rappresentativi di merci posto che, a norma dell'art.1996 c.c., per essere tali dovrebbero attribuire al possessore il diritto alla consegna delle sottostanti merci.

In ultimo, nonostante il legislatore nazionale abbia – in attuazione della direttiva n.2014/65/UE, come modificata dalla direttiva 2016/1034/UE – ricondotto i Certificati CO2, nell'ambito degli strumenti finanziari (art.1, lett. p del d.Lgs. 3 agosto 2017, n.129 che ha modificato l'art.1 del d.Lgs. 24 febbraio 1998, n.58), la Cassazione ha constatato, oltre al fatto che tale qualifica non era comunque applicabile ai fatti di causa *ratione temporis*, che comunque essa risponde all'obiettivo specifico di salvaguardare il buon funzionamento dei mercati ove si scambiano detti certificati, garantendo adeguata attività di vigilanza, ma, al contempo, non condiziona la disciplina IVA applicabile ai certificati Co2 (si cfr., sul punto, le linee guida del Comitato consultivo IVA dell'8 luglio 2016 -D.G. Taxud c.1 20166526943-910).

Ed infatti la Cassazione qualifica detti certificati, ai fini IVA, come beni immateriali, esaltando, se si vuole, la loro caratteristica intrinseca di incorporare dei diritti (e nonostante essi non presentino le caratteristiche di originalità e riproducibilità proprie dei beni immateriali protetti). Nel far ciò i Supremi Giudici si conformano ad un precedente della Corte di Giustizia, secondo cui le quote di emissione e il diritto a emetterle sono "*immateriali, conferiscono al loro titolare un diritto di carattere esclusivo e possono essere trasferiti a terzi, a seconda dei casi, per effetto di cessione o concessione*"; sicché, l'art.56, par.1, lett.a) della direttiva 2006/112/CE va interpretato nel senso che fra gli "altri diritti analoghi" sono incluse le quote di emissione di gas ad effetto serra (Corte Giust., 8 dicembre 2016, causa c-453/15).

La suddetta qualificazione si incentra principalmente, come visto, proprio sull'immaterialità del diritto incorporato dal certificato, anche se probabilmente, attribuendo il certificato al suo possessore il diritto di emissione di gas serra, oggetto specifico della negoziazione del certificato sembrerebbe essere proprio un'obbligazione di permettere, in ogni caso riconducibile al *genus* delle prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del Decreto IVA (cfr., in alias, Corte di Cassazione con la sentenza n. 20233 del 31 luglio 2018), secondo cui

> "*costituiscono prestazioni di servizi verso corrispettivo … le prestazioni …dipendenti da obbligazioni di … permettere, quale ne sia la fonte*".

Non v'è in ogni caso alcun dubbio né sulla natura sinallagmatica della negoziazione del Certificato CO2, né sulla sua struttura di operazione autonoma, come tale assoggettata ad Iva secondo il regime che le è proprio (Cass., SS. UU., 16 febbraio 2018, n.3872).