Agenzia Entrate

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposta n. 196/2026

OGGETTO: ***IVA – qualifica di soggetto passivo rivenditore di biometano e inversione contabile – articoli 7–bis, comma 3, lettera a) e 17, sesto comma, lettera d–quater), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.P.A. (in seguito, "Istante", "Società" o "ALFA") riferisce di essere una società parte del Gruppo OMEGA, operante nel settore siderurgico e metallurgico, specializzata nella produzione e lavorazione di acciai speciali destinati a diversi settori industriali, con una diffusione commerciale a livello internazionale.

In un'ottica di crescente attenzione alla sostenibilità energetica e all'impatto ambientale, l'Istante rappresenta di aver stipulato:

1) un "*Contratto per la somministrazione continua di gas e di biometano*" con BETA S.P.A., in base al quale quest'ultima si impegna a fornire gas e biometano alla Società per il periodo compreso tra ottobre 2024 e settembre 2026;

2) un "*Accordo di Compravendita di Biometano per fini di autoconsumo ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 2, del Decreto Legge 63/2024*", in virtù del quale - a partire da aprile 2026 - ALFA si impegna a vendere a BETA S.P.A. il biometano che la prima avrà precedentemente acquistato da produttori terzi, affinché BETA S.P.A. lo possa riconsegnare alla Società in esecuzione del contratto di somministrazione di cui sopra;

3) un "*Accordo di compravendita di biometano per fini di autoconsumo ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 2, del Decreto Legge 63/2024*" con GAMMA S.R.L. SOCIETA' AGRICOLA (in seguito, "Produttore") - a febbraio 2026 - per l'approvvigionamento del biometano da vendere e riacquistare da BETA S.P.A.

Nell'ambito dei menzionati contratti, l'Istante riferisce di qualificarsi come "*consumatore di gas "*Hard to Abate*", ossia come "*cliente finale negli usi di difficile decarbonizzazione*" agli effetti del Decreto Legge n. 63/2024*" e, conseguentemente, di essere assimilata ai soggetti produttori di biometano che ne fanno autoconsumo, per la fruizione degli incentivi di cui al decreto del Ministero della Transizione Ecologica (ora Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica) del 15 settembre 2022, n. 340.

In particolare, lo "*schema contrattuale adottato corrisponde agli usi di mercato ed è finalizzato a consentire il "*disaccoppiamento*" del gas consumato - acquistato sulla base di un contratto di somministrazione - nelle sue due componenti "*bio*" e "*fossile*".* (...) *La soluzione contrattuale adottata consente proprio di identificare il quantitativo di gas "*bio*" consumato, nell'ambito della fornitura indistinta, così da poter cogliere*

legittimamente i vantaggi che la normativa accorda ai soggetti consumatori del gas ″bio″.

Tutto ciò premesso, l'Istante chiede chiarimenti in ordine alle modalità di assolvimento dell'IVA in relazione all'acquisto di biometano dal Produttore. Segnatamente, la Società chiede se l'IVA debba esserle addebitata a titolo di rivalsa, oppure se debba essere dalla stessa assolta tramite l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater)*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "decreto IVA").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante - dopo aver delineato il quadro normativo di riferimento e richiamato i principali documenti di prassi - è dell'avviso che l'acquisto di biometano sia effettuato nel proprio ruolo di soggetto passivo non rivenditore e, dunque, sia da assoggettare all'applicazione dell'IVA in via ordinaria, con l'esposizione dell'IVA in fattura e il relativo addebito, a titolo di rivalsa, ai sensi dell'articolo 18 del decreto IVA.

In particolare, la Società ritiene che la circostanza per cui, in forza di un distinto e autonomo rapporto contrattuale, si impegna a cedere il biometano a BETA S.P.A., ai soli fini della successiva reimmissione e fornitura nell'ambito del contratto di somministrazione, non sia idonea ad alterare la propria qualifica sostanziale di consumatore finale del biometano né a convertirla, ancorché ai soli fini IVA, in un soggetto passivo rivenditore di gas *ex* articolo 7-*bis*, comma 3, lettera *a)*, del decreto IVA.

Ciò in quanto, l'acquisto di biometano dal Produttore e la successiva rivendita a BETA S.P.A., sempre secondo l'Istante, mirano esclusivamente a garantire il

"*disaccoppiamento*" della componente "*bio*" di gas consumato, al fine di poter beneficiare delle connesse agevolazioni.

L'unico interesse sostanziale di ALFA, pertanto, è di rifornirsi del gas metano da consumare nella sua totalità nell'ambito dei propri processi produttivi, sebbene, per ragioni non fiscali, sia tenuta a operare per il tramite di un assetto contrattuale in base al quale il biometano acquistato per il relativo consumo sia oggetto di una cessione seguita dal relativo riacquisto.

A ulteriore conferma che nel caso di specie non ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'IVA tramite il meccanismo dell'inversione contabile, la Società riferisce che, integrando i requisiti previsti ai fini della qualificazione come esportatore abituale, potrebbe effettuare il suddetto acquisto di biometano beneficiando della non imponibilità di cui all'articolo 8, primo comma, lettera *c)*, del decreto IVA. Ne consegue che ALFA, dopo aver debitamente verificato la capienza del proprio *plafond* IVA, aver emesso la necessaria lettera di intento e averne comunicato gli estremi al proprio fornitore, sarebbe pienamente titolata a effettuare l'acquisto in regime di non imponibilità, ricevendo dal Produttore una fattura non imponibile IVA.

Alla luce di quanto detto, dunque, l'Istante ritiene altresì scongiurati i rischi di frode che il meccanismo del *reverse charge* mira a prevenire.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che il presente parere è reso sulla base delle informazioni fornite dall'Istante, assunte acriticamente così come illustrate nell'istanza

e nei documenti a essa allegati, nel presupposto della loro veridicità, completezza e concreta attuazione.

Resta, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare l'effettiva esecuzione dei rapporti contrattuali descritti nonché l'eventuale sussistenza di profili ulteriori rispetto a quelli espressamente sottoposti all'esame della scrivente.

Ciò premesso, ai fini dell'inquadramento normativo della fattispecie in esame, occorre, innanzitutto, considerare che, a livello unionale, la disciplina di riferimento è contenuta negli articoli 38 e 39 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

In particolare, l'articolo 38, paragrafo 2, definisce il soggetto passivo rivenditore come «*un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei medesimi è trascurabile*».

In linea con la richiamata previsione unionale, si pone l'articolo 7-*bis*, comma 3, del decreto IVA, che, nel definire i criteri di territorialità con riferimento alle «*cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema* (...)», stabilisce, per quanto di interesse in questa sede, che per soggetto passivo rivenditore si intende «*un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile*».

Come chiarito dalla circolare n. 54/E del 23 dicembre 2004, "*per individuare la sussistenza di tale qualità* (ndr. - di soggetto passivo rivenditore) *non è necessario*

avere riguardo al complesso delle attività svolte dal soggetto interessato, ma bisogna esaminare il comportamento del soggetto in relazione ai singoli acquisti di gas ed elettricità.

Non fa venir meno la qualificazione di "rivenditore" la circostanza che una parte del prodotto acquistato possa essere destinato a sopperire gli immediati bisogni del soggetto stesso, nell'ambito ovviamente dell'esercizio della sua attività economica, a condizione che tale uso e consumo sia di trascurabile entità".

La citata disposizione impone, pertanto, di distinguere la posizione del soggetto passivo che acquista il gas al fine di utilizzarlo nell'ambito della propria attività produttiva, da quella del soggetto passivo che acquista il gas al fine di rivenderlo.

Cosicché, la circostanza che l'acquirente non svolga ordinariamente attività nel settore energetico non assume, di per sé, carattere decisivo, dovendosi verificare la concreta destinazione attribuita ai quantitativi di gas oggetto del singolo rapporto o, comunque, dell'attività di approvvigionamento presa in considerazione.

L'articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater)*, del decreto IVA dispone che, per le «*cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7*-bis*, comma 3, lettera a)*», al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. In tali ipotesi, il cedente emette la fattura senza addebito dell'IVA e il cessionario assolve il tributo mediante il meccanismo dell'inversione contabile (cfr. principio di diritto n. 2 del 12 agosto 2024 e risposta a interpello n. 59 del 31 ottobre 2018).

Ciò premesso, nel caso di specie, sulla base dell'analisi della documentazione contrattuale prodotta, si ritiene che ALFA possa essere qualificata come soggetto passivo

rivenditore del biometano acquistato dal Produttore e non come mero consumatore dello stesso.

In particolare, al fine di valutare se le fatture emesse dal Produttore nei confronti della Società, concernenti le operazioni di approvvigionamento del biometano che quest'ultima mette a disposizione di BETA S.P.A., debbano essere assoggettate al meccanismo del *reverse charge* o rientrino nel regime ordinario di applicazione dell'imposta, occorre anzitutto considerare che l'"*Accordo di Compravendita di Biometano*" concluso con BETA S.P.A. prevede che quest'ultima corrisponda mensilmente alla Società, "*quale corrispettivo per il Biometano immesso in rete*", un importo determinato moltiplicando il volume mensile per il parametro "*xxx*", calcolato sulla base delle quotazioni pubblicate nell'"*xxxxxx*".

Non si configura, pertanto, un mero affidamento a BETA S.P.A. delle attività di movimentazione del prodotto, bensì una cessione onerosa del biometano, valorizzata mediante un prezzo indicizzato al mercato del gas.

Tale ricostruzione è confermata dal medesimo accordo, secondo cui le fatture relative al "*Prezzo per il Biometano*" sono emesse "*sulla base dei volumi di Gas immessi in rete dall'Impianto dedicato come risultanti dal processo di allocazione e messi a disposizione dell'Acquirente in qualità di Shipper attraverso i verbali di misura di XXX*".

Le parti hanno, dunque, previsto un'autonoma fatturazione dell'intero quantitativo di biometano immesso in rete, misurato e allocato a BETA S.P.A., coerentemente con il trasferimento alla stessa della relativa titolarità, circostanza, quest'ultima, che trova esplicita conferma nell'accordo, laddove si evince che la consegna del biometano dalla

Società all'acquirente BETA S.P.A determina l'effetto del trasferimento della proprietà e dei relativi rischi.

Il contratto di somministrazione stabilisce, inoltre, che l'Istante è tenuta a corrispondere mensilmente a BETA S.P.A. il "*Prezzo per il gas*" e il "*Costo di trasporto e distribuzione*", mentre le condizioni generali prevedono una propria disciplina della fatturazione, riferita ai quantitativi prelevati, e pone a carico del Cliente "*i diritti ed i tributi*" dovuti in relazione alla somministrazione. Siffatte disposizioni stabiliscono altresì il trattamento fiscale della fornitura in funzione degli effettivi impieghi del gas, imponendo ad ALFA di comunicare i quantitativi mensili distinti per ciascuna aliquota o destinazione, quali, a titolo esemplificativo, gli usi industriali e civili.

Nell'ambito di tale rapporto di somministrazione, BETA S.P.A. assume anche l'obbligo di consegnare al sito di ALFA il quantitativo contrattualmente qualificabile come biometano. Il contratto precisa, infatti, che BETA S.P.A., in qualità di acquirente, "*ritira e acquista dal Cliente il Biometano messo a disposizione dal Cliente presso uno o più punti di entrata nella rete nazionale o presso il Punto di Entrata Virtuale*" e si impegna a consegnarlo al sito indicato nel contratto.

Ne deriva che il complesso delle attività operative svolte da BETA S.P.A., ancorché finalizzate a consentire il consumo di biometano alla Società, non sono eseguite nell'ambito di un unico rapporto nel quale quest'ultima conserva senza soluzione di continuità la titolarità del prodotto.

Si è, piuttosto, in presenza di due distinte cessioni di beni ai sensi dell'articolo 2 del decreto IVA (dal Produttore alla Società e da quest'ultima a BETA S.P.A.), seguite dalla somministrazione di gas da parte di BETA S.P.A.

In particolare, in relazione alla cessione di biometano effettuata dal Produttore, l'attività svolta da ALFA consiste esclusivamente nella sua successiva rivendita, mentre il consumo personale del medesimo prodotto risulta essere del tutto inesistente.

Tale ultima circostanza comporta, quindi, che la Società deve qualificarsi, ai sensi della menzionata lettera *a)* del comma 3 dell'articolo 7-*bis*, come soggetto passivo rivenditore rispetto al biometano acquistato dal Produttore e integralmente ceduto a BETA S.P.A, con la conseguenza che le fatture emesse dal Produttore devono essere assoggettate al meccanismo del *reverse charge*, ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater)*, del decreto IVA.

Non è ostativa a tale conclusione la circostanza che la Società operi ordinariamente nel settore siderurgico e metallurgico e non eserciti in modo professionale attività di commercializzazione di gas.

Come già osservato, infatti, la qualifica di soggetto passivo rivenditore deve essere riferita all'attività svolta «*in relazione all'acquisto*» del prodotto e non all'attività complessiva o statutaria del soggetto passivo (cfr. circolare n. 54/E del 2004).

In ultimo, occorre considerare che, quanto alla qualifica della Società come «*cliente finale negli usi difficili da decarbonizzare*» e alla riconduzione dell'acquisto in esame al regime del «*biometano autoconsumato*», ai sensi dell'articolo 5-*bis*, comma 2, del d.l. n. 63 del 2024, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2024, n. 101, tali questioni devono ritenersi strettamente correlate e circoscritte alle finalità specifiche della normativa energetica e incentivante richiamata. Ne discende che, ai fini della soluzione del quesito posto in materia d'IVA, dette questioni non assumono rilievo.

Per completezza, si segnala che, ai sensi del successivo comma 8 del citato articolo 17, in assenza di un'ulteriore proroga, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile deve ritenersi prescritta come obbligatoria per tutte le cessioni effettuate fino al 31 dicembre 2026 (cfr. direttiva (UE) 2022/890 del Consiglio del 3 giugno 2022, recepita nell'ordinamento interno dall'articolo 22 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 e principio di diritto n. 2 del 2024).

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)