

Risposta n. 193

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Stabile organizzazione in Italia - Gasdotto - Territorialità IVA delle prestazioni di servizi - Articoli 7-bis, comma 3, lettere a) e b), e 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

Alfa AG (di seguito, "Società", "Istante" o "Alfa") rappresenta di essere una società di diritto estero, residente in uno Stato extra-UE, costituita per la progettazione, realizzazione e messa in funzione del gasdotto, che passerà anche per l'Italia.

A febbraio 2013 è stato siglato un Accordo Intergovernativo (IGA) dai governi attraversati dal gasdotto, per la realizzazione del progetto. Tale accordo è stato ratificato in Italia con legge, in vigore da gennaio 2014, e in materia di "tasse", un apposito articolo regola gli aspetti volti alla prevenzione di fenomeni di doppia imposizione alla determinazione dei margini tassabili nello Stato ai fini delle imposte sui redditi.

Ultimata la realizzazione dell'opera, Alfa diventerà gestore del sistema di trasmissione (TSO), fornendo capacità di trasporto per consentire a *shipper* (proprietari del gas) e produttori di commercializzare il proprio gas in Italia.

L'Istante fa presente che, al fine di gestire la propria attività in Italia, ha istituito nel 2013 una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che si qualifica tale anche ai fini IVA ai sensi del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011. Altre stabili organizzazioni sono state istituite negli Stati attraversati dal gasdotto.

La Società dichiara che, una volta ultimata l'opera, effettuerà le seguenti operazioni in ambito italiano:

a) acquisto di gas di riempimento (*line fill gas*). Per rendere operativa la condotta e permettere il trasporto del gas, i gasdotti devono contenere un quantitativo di gas che ne garantisca il livello minimo di pressione. Tale gas di riempimento, detto "*line fill gas*", sarà acquistato da Alfa presso terzi fornitori abilitati e sarà destinato a permanere all'interno dell'intera lunghezza della condotta per tutta la durata di vita economica utile della stessa. Questo gas non sarà mai oggetto di consumo da parte dell'Istante o da terzi soggetti e non sarà mai oggetto di rivendita. Alfa sottolinea come l'individuazione e la negoziazione relativa all'acquisto del gas di riempimento sarà gestita unicamente dal *management* della casa madre, mentre la struttura della stabile organizzazione italiana e il personale in essa operante non avranno alcun ruolo nell'ambito dell'acquisto;

b) fornitura di servizi di trasporto del gas. La Società precisa che, una volta terminata e messa in funzione la condotta, la sua attività consisterà nel rendere servizi di trasporto del gas a favore dei proprietari dello stesso (*shipper*), soggetti passivi IVA, dietro pagamento di un corrispettivo. Con riferimento alla negoziazione dei prezzi, delle condizioni di effettuazione del servizio, dei termini di pagamento e delle altre condizioni che regolano il servizio di trasporto, Alfa chiarisce che saranno gestite unicamente dal *management* della casa madre, che risiede stabilmente nello Stato extra-UE di residenza ed opera nell'ambito della sede legale ivi situata, senza che la stabile organizzazione italiana e il suo personale abbiano alcun ruolo in tale ambito.

Ciò descritto l'Istante chiede quale sia la corretta:

1. individuazione della territorialità IVA, dell'acquisto del gas di riempimento sopra descritto da parte di Alfa;
2. individuazione del corretto adempimento dell'imposta relativa alle prestazioni di servizi di trasporto rese agli *shipper*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al quesito 1 (*i.e.* territorialità IVA dell'acquisto del gas di riempimento), la Società fa presente che il luogo di tassazione delle cessioni di gas in rete è determinato in relazione allo *status* soggettivo dell'acquirente e non in base al luogo di collocazione fisica del bene.

L'Istante prende a riferimento gli articoli 38 e 39 della direttiva del 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE (in seguito anche "Direttiva IVA") e le disposizioni normative di recepimento domestico rappresentate dall'articolo 7-*bis*, comma 3, lettere *a*) e *b*), del Decreto IVA.

Il caso oggetto dell'interpello, a parere di Alfa, è disciplinato dalla lettera *b*) del comma 3 dell'articolo 7-*bis* citato, in cui la rilevanza territoriale è collegata, per la parte non "consumata o utilizzata", al luogo di stabilimento del cessionario. La Società ritiene che, non essendo un soggetto rivenditore e non potendo il gas di riempimento (c.d. *line fill gas*) considerarsi né utilizzato né consumato, giacché esso è destinato a rimanere all'interno della condotta per tutta la vita utile di essa, debba applicarsi il criterio di individuazione del territorio ove tassare l'operazione nel Paese in cui è stabilito il cessionario (Alfa), ossia lo Stato extra-UE Beta.

La presenza della stabile organizzazione in Italia non muta a parere dell'Istante la territorialità dell'operazione. Richiamando l'articolo 53 del Regolamento n. 282 del 2011, non potendosi determinare l'assunzione di possesso del gas da parte di una stabile organizzazione italiana, la territorialità degli acquisti di gas di riempimento va

imputata alla sede legale estera della Società, che è l'unico soggetto coinvolto nella negoziazione e nell'acquisto, per il solo tramite del *management* estero ed essendo il soggetto nell'interesse del quale tale acquisto viene effettuato.

Riguardo al quesito 2 (*i.e.* individuazione del corretto adempimento dell'imposta relativa alle prestazioni di servizi di trasporto rese agli *shipper*), l'Istante ritiene applicabile l'articolo 7-*ter* del Decreto IVA (di recepimento degli articoli 44 e 45 della Direttiva IVA).

Pertanto, i servizi di trasporto resi dalla Società saranno rilevanti ai fini IVA in Italia soltanto nell'ipotesi di acquirenti stabiliti nel territorio dello Stato e, solo in questo caso, si porrà la tematica della giusta individuazione del soggetto (tra casa madre e stabile organizzazione) cui imputare la vendita dei servizi di trasporto.

Nello specifico, Alfa è dell'avviso che ai sensi dell'articolo 53 del Regolamento n. 282 del 2011 non si può ritenere che la sua stabile organizzazione italiana intervenga nella vendita del servizio di trasporto di gas in quanto le condizioni di resa di tale servizio sono negoziate e determinate dalla casa madre avente sede legale all'estero, senza che la dotazione umana e tecnica della stabile organizzazione italiana siano utilizzate prima o durante l'esecuzione dei servizi, ai fini della relativa esecuzione.

Da ciò consegue che la stabile organizzazione di Alfa non deve emettere fatture con addebito dell'IVA italiana per prestazioni di servizi di trasporto resi a committenti soggetti passivi stabiliti in Italia. Saranno questi ultimi ad assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'articolo 17, secondo comma, del Decreto IVA.

L'Istante ritiene, inoltre, che l'eventuale imposta dovuta in Stati diversi dall'Italia non richiederà mai una fatturazione da parte della stabile organizzazione, in applicazione congiunta degli articoli 192-*bis* della Direttiva IVA e dell'articolo 53 del Regolamento n. 282 del 2011.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che la valutazione circa la sussistenza o meno dei requisiti che configurano l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della Società, ivi inclusi il concreto atteggiarsi dei rapporti contrattuali e il ruolo svolto dalla stessa nelle singole transazioni, involge un giudizio di fatto non esercitabile in sede di interpello.

Il presente parere, pertanto, non può che essere limitato ai quesiti formulati dall'Istante, nel presupposto assunto acriticamente che - come più volte affermato dalla Società - la stabile organizzazione italiana di Alfa non interviene in alcun modo nelle operazioni rappresentate. Su tale aspetto rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, in risposta al quesito 1, relativo alla territorialità dell'acquisto del gas di riempimento, si osserva quanto segue.

L'articolo 7-*bis*, comma 3, del d.P.R n. 633 del 1972 stabilisce, tra l'altro, che: "*Le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema (...) si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Per soggetto passivo-rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas (...) è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile;

b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non è di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni anzidette si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, stabiliti nel territorio dello Stato; non si

considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia".

Tale disposizione recepisce quanto disposto dagli articoli 38 e 39 della Direttiva IVA.

Nel caso di specie, l'Istante afferma più volte di non essere un soggetto passivo-rivenditore. Sul predetto presupposto di fatto assunto in questa sede acriticamente, deve, quindi, farsi esclusivo riferimento alla lettera *b*), comma 3, dell'articolo 7-*bis* citato.

Con circolare del 23 dicembre 2004, n. 54, al paragrafo 2.2.2., è stato chiarito che le *"cessioni effettuate nei confronti di soggetti diversi dai rivenditori"* sono quelle *"effettuate nei confronti di soggetti che acquistano i prodotti per il consumo finale, che si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora l'energia elettrica ed il gas sono ivi effettivamente utilizzati/consumati"*.

Al riguardo si osserva che, poiché la disposizione normativa in commento fa distinto riferimento al consumo e all'utilizzo, i due termini non vanno considerati come sinonimi ma come espressione di concetti diversi. Il consumo, infatti, comporta in genere la combustione del gas che può essere invece estranea al concetto di utilizzo.

Nella fattispecie in esame, il gas acquistato non viene combusto, ma - come più volte affermato dall'Istante - utilizzato per garantire il corretto funzionamento del gasdotto ossia per mantenere costante il livello minimo di pressione necessario a rendere operativa la condotta e permettere il successivo trasporto ai proprietari del gas.

Pertanto, il gas di riempimento acquistato è territorialmente rilevante in Italia perché è ivi utilizzato per il corretto funzionamento della parte di condotta sita sul suolo italiano.

Agli adempimenti dell'imposta provvederà il cedente, se italiano, ai sensi dell'articolo 17, primo comma, del Decreto IVA. Se il cedente non è stabilito nel territorio dello Stato, essendo l'operazione comunque rilevante in Italia, lo stesso dovrà

adempiere agli obblighi IVA nominando in loco un rappresentante fiscale oppure identificandosi direttamente.

Ad ogni buon fine si ricorda che la presenza della stabile organizzazione italiana non fa automaticamente acquisire all'Istante lo *status* di debitore d'imposta. Alfa assumerebbe tale veste solo se la sua stabile organizzazione italiana dovesse intervenire nell'operazione in commento, ad esempio, acquisendo essa stessa il gas da un cedente estero, e limitatamente a detta transazione [cfr. articolo 7, comma 1, lettera *d*), del Decreto IVA].

Ne consegue che, se ad acquistare il gas da un cedente estero è la stabile organizzazione italiana, limitatamente a questa operazione, la Società sarebbe debitore d'imposta, dal momento che "*gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (...) sono adempiuti dai cessionari o committenti*" (cfr. articolo 17, secondo comma, del Decreto IVA)

In merito al quesito 2, relativo al coinvolgimento della stabile organizzazione italiana nella prestazione di servizi di trasporto del gas reso da Alfa, si osserva quanto segue.

Per l'articolo 7-ter, comma 1, del Decreto IVA "*le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato*". Ne consegue che se il trasporto è svolto su commissione di *shipper* italiani, la prestazione è territorialmente rilevante nel territorio dello Stato.

Sul presupposto che la stabile organizzazione italiana di Alfa non intervenga nel trasporto reso a favore di questi committenti, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Decreto IVA, saranno quindi gli *shipper* italiani, soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, ad assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile.

Alla luce di quanto affermato dall'Istante, infatti, non ricorrerebbero i

presupposti per l'applicazione del quarto comma dello stesso articolo 17, ai sensi del quale l'IVA è assolta dalla stabile organizzazione "*per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato*".

Nello stesso senso, per l'eventuale imposta dovuta in Stati diversi dall'Italia, se l'operazione non è imputabile a detta stabile organizzazione, quest'ultima non sarà tenuta ad alcun adempimento contabile e fiscale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)