



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 13 dicembre 2007

OGGETTO: *imposta sul valore aggiunto. Gestione flussi di gas naturale nell'ambito di un impianto di rigassificazione di gas naturale liquefatto.*

La società ALFA s.p.a. e la società KAPPA srl, con istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 27 luglio 2000, hanno posto il seguente

QUESITO

La società KAPPA s.r.l. è titolare delle autorizzazioni necessarie alla realizzazione di un terminale di rigassificazione (di seguito Terminale) del Gas naturale liquefatto (di seguito GNL) nel mare territoriale italiano. Tale terminale di rigassificazione, la cui messa in esercizio è prevista per il 2008, svolgerà le seguenti operazioni:

- Ricevimento di GNL da una pluralità di operatori commerciali, con cadenza minima stimata di 78 ore, tramite navi metaniere, e stivaggio del prodotto nei serbatoi del Terminale;
- Trasformazione dallo stato liquido allo stato gassoso del GNL;
- Immissione del gas nella rete di trasporto nazionale per conto dei vari operatori commerciali.

La società ALFA s.p.a. avrà diritto di utilizzare, in qualità di operatore commerciale, l'80 per cento della capacità di rigassificazione del Terminale, la cui capacità residua sarà a disposizione di altri operatori nazionali o esteri.

I rapporti tra le due società saranno regolati da un contratto di rigassificazione che implica l'accettazione del codice di accesso al servizio

offerto dal Terminale, predisposto in base alla delibera dell'Autorità per l'energia elettrica ed il Gas n. del, e che determinerà le modalità di gestione del Terminale stesso.

La gestione dei flussi di GNL consegnati al Terminale e riconsegnati agli operatori economici una volta concluso il processo di trasformazione, sarà realizzata tramite una programmazione preventiva annuale e trimestrale, aggiornata su base mensile con dettaglio giornaliero, nella quale saranno indicate le quantità di GNL che ciascun operatore commerciale consegnerà al Terminale e i profili stimati di riconsegna del prodotto rigassificato.

Le effettive consegne e riconsegne del prodotto a ciascun operatore commerciale saranno ricondotte alle stime elaborate nei programmi preventivi, mediante rendiconti mensili definitivi, redatti sulla base di regole approvate dall'autorità per l'Energia Elettrica e il Gas, che avranno anche la funzione di riequilibrare le differenze giornaliere che possono verificarsi, nel corso del mese. Il processo di rigassificazione presuppone, infatti, una lavorazione a ciclo continuo e la fungibilità del bene oggetto della trasformazione non consente la contestuale riconsegna dell'esatta quantità di prodotto finito consegnato da ciascun operatore.

Trattandosi di prodotto in larga maggioranza di provenienza extra UE, le quantità di GNL immesse nel Terminale saranno certificate dalla documentazione doganale, mentre l'attribuzione a ciascun operatore commerciale della quota di gas immesso nella rete nazionale di trasporto avverrà con "verbali di misura" e "verbali di allocazione", documenti fiscali approvati dall'Agenzia delle dogane con circolare 73/D del 17.12.2003, riportanti la determinazione dei quantitativi totali di gas immessi ed estratti nel corso di ciascun mese e l'elaborazione effettuata in data successiva, ai soli fini contabili, dei dati parziali giornalieri.

Tanto premesso, le società istanti chiedono quali strumenti contabili devono essere utilizzati al fine di vincere le presunzioni di cessione e di acquisto di cui al DPR 10 novembre 1997 n. 441, tenuto conto che gli unici dati certi e

definitivi relativi alle consegne / riconsegne di prodotto da /a ciascun operatore commerciale sono quelli contenuti nei consuntivi mensili.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le società istanti, tenuto conto che:

- i contratti stipulati dal soggetto gestore del Terminale possono essere qualificati come contratti di lavorazione per conto terzi, appartenenti alla categoria dei contratti di opera o di appalto (art 1655 e seguenti del codice civile);
- il GNL consegnato da ciascun operatore al Terminale è merce fungibile e, quindi, non vi è alcuna necessità che vi sia coincidenza tra il GNL consegnato al gestore e quello riconsegnato a ciascun committente, rilevando solo la corrispondenza quantitativa, al momento della consuntivazione mensile dei flussi in entrata e in uscita per ciascun operatore commerciale;
- in considerazione delle caratteristiche descritte, risulta irrilevante ai fini Iva la contestualità tra i tempi di consegna e riconsegna del prodotto (Risoluzioni n. 500084 del 27 luglio 1974; n. 141 del 15 settembre 2000 e 132/E del 26 settembre 2005)

ritengono che i flussi di GNL in entrata, che il gestore del Terminale si troverà a detenere in conto lavorazione, dovranno essere determinati sulla base dei quantitativi accertati nel corso delle operazioni di importazione e risultanti dalle corrispondenti dichiarazioni doganali, mentre le quantità di prodotto riconsegnate a ciascun operatore saranno documentate dai “verbali di misura” e “dai verbali di allocazione” elaborati mensilmente dal soggetto gestore del Terminale, che avranno rilevanza a tutti gli effetti Iva. Il gestore stesso, relativamente a ciascun operatore commerciale, amministrerà i flussi di prodotto rigassificato e le singole partite di GNL immesse nei serbatoi del Terminale, sulla base della documentazione sopra indicata, effettuando chiusure e saldi per ciascun operatore commerciale al termine

di ciascun mese. Gli eventuali sbilanci giornalieri non avranno, pertanto, alcuna rilevanza fiscale.

Sia il gestore del Terminale che i vari operatori commerciali manterranno una contabilità aggiornata sulla base di dati certi e definitivi, disponibili a consuntivo di ciascun mese, in conformità all'art. 53 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e del DPR n. 441 del 1997, al fine di vincere le presunzioni di cessione e di acquisto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il rapporto contrattuale posto in essere tra la società ALFA s.p.a. e la società KAPPA s.r.l. riguarda la trasformazione di determinate quantità di materia prima in altrettante quantità di prodotto finito avente le caratteristiche richieste dal committente. Il corrispettivo pattuito tra le parti rappresenta la remunerazione dell'attività di trasformazione. Il contratto stipulato ha, pertanto, effetti obbligatori ed è riconducibile al contratto di appalto di cui all'art. 1655 del codice civile (cfr. Ris. n. 141 del 15 settembre 2001).

L'art. 1, comma 1, del DPR n. 441 del 1997 stabilisce che *“Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti...”*. Il comma 5 dello stesso articolo dispone che, nel caso di consegna di beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà, la predetta presunzione non opera quando la consegna risulta *“... a) dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile o da apposito registro tenuto in conformità all'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 o da atto registrato presso l'ufficio del registro, dai quali risultino la natura, qualità, quantità dei beni medesimi e la causale del trasferimento; b) dal documento di trasporto previsto dall'articolo 1, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, integrato con la relativa causale, o con altro valido documento di trasferimento; c) da apposita*

annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in uno dei registri previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, contenente, oltre alla natura, qualità e quantità dei beni, i dati necessari per identificare il soggetto destinatario dei beni medesimi e la causale del trasferimento.”

L'art. 3 del citato decreto prevede che i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni “*si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli di cui all'art. 1”*.

La presunzione di acquisto è superata, in mancanza di idonea certificazione contabile, mediante “*...un'apposita annotazione nel libro giornale o in altro libro tenuto a norma del codice civile, o in apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ovvero nel registro previsto dall'articolo 25 dello stesso decreto, contenente l'indicazione delle generalità del cedente, la natura, qualità e quantità dei beni e la data di ricezione degli stessi.”*

Le norme sopra citate escludono l'operatività delle presunzioni di cessione e di acquisto, nel caso in cui la consegna di beni a terzi non abbia effetti reali, a condizione che il contribuente utilizzi strumenti contabili che consentono il puntuale controllo delle movimentazioni dei beni stessi. L'annotazione delle operazioni effettuate sul libro giornale o altro registro tenuto a norma dell'art. 39 del DPR n. 633 del 1972, deve, infatti, essere idonea ad individuare con esattezza la natura, la qualità e quantità del bene consegnato, nonché la data della consegna e i soggetti interessati.

Tanto premesso, si osserva che le caratteristiche dell'attività svolta e la fungibilità del bene oggetto della trasformazione, conferiscono carattere fisiologico agli squilibri giornalieri che si possono verificare tra le quantità di prodotto consegnate al Terminale e quelle riconsegnate ai diversi operatori economici una volta concluso il processo di trasformazione.

L'Amministrazione Finanziaria con ris. n. 500084 del 27 luglio 1974 ha chiarito, con riferimento al settore petrolifero, che nel caso di lavorazione a ciclo continuo, nella quale è ininfluyente che la materia prima sia fornita da un committente anziché da un altro, gli sbilanci che si verificano ogni giorno in relazione alla consegna e riconsegna del prodotto, per altro destinati a mutare in continuazione a favore dell'uno o dell'altro dei committenti, non sono da considerarsi cessioni di prodotto finito tra gli stessi committenti, posto che siano soddisfatte tutte le formalità previste dall'art. 53 del DPR n. 633 del 1972 (le cui norme sono state sostituite dal DPR n. 441 del 1997); rilevano in tal senso solo le eventuali differenze che, alla data di scadenza prevista dal contratto, risulteranno dal registro tenuto ai sensi del citato articolo.

Nel caso prospettato, tenuto conto delle caratteristiche dell'attività svolta, possono non assumere rilevanza gli squilibri giornalieri che si verificano tra le quantità di GNL consegnate dagli operatori economici al Terminale e quelle riconsegnate ai committenti. Per converso, assumeranno rilevanza fiscale gli squilibri eventualmente riscontrabili alla fine del mese, la cui rendicontazione non può prescindere dalle risultanze dei documenti obbligatori.

Più precisamente, gli obblighi contabili previsti dall'art. 1, comma 5, e dall'art. 3, comma 2, del DPR n. 441 del 1997, potranno essere assolti con la contabilizzazione di dati certi e definitivi, relativi alle consegne e riconsegne del prodotto, disponibili a consuntivo al termine di ciascun mese; in particolare, ai fini della determinazione delle quantità di GNL consegnate al Terminale, può essere fatto utile riferimento alle risultanze della documentazione doganale, mentre, per i flussi di gas immesso nella rete nazionale attinente a ciascun operatore, ai verbali "di misura" e "di allocazione"(cfr circolare Agenzia delle Dogane n. 73/D del 17 dicembre 2003), che documentano la quantità totale di gas immesso ed estratto in ciascun mese, e l'elaborazione dei dati parziali giornalieri.

In sintesi, la società che gestisce il Terminale effettuerà, per ciascun operatore economico, la chiusura e il saldo mensile relativo alla gestione dei flussi di prodotto rigassificato e delle singole partite di GNL, riequilibrando gli

sbilanci giornalieri verificatisi nella restituzione del prodotto ai diversi operatori. Va da sé, che le differenze non fisiologiche rilevabili al termine di tali registrazioni definitive saranno soggette alle presunzioni di cessione e di acquisto disciplinate dall'art. 1 e dall'art. 3 del DPR n. 441 del 1997. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 31 del 2 ottobre 2006, pronunciandosi in materia di differenze inventariali riscontrabili nel settore della grande distribuzione, ha affermato un principio generale secondo cui l'applicazione degli articoli 1 e 3 del DPR n. 441 del 1997, non può prescindere dall'analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata.