

Territorialità IVA per gli acquisti di “line fill gas”

Angela La Rosa

1. Integra i requisiti di territorialità IVA l'acquisto di gas di riempimento per garantire il corretto funzionamento di un gasdotto ed il mantenimento del livello di pressione minima necessario per l'operatività dell'impianto.

A tali conclusioni perviene l'Agenzia delle Entrate nella [risposta ad interpello del 25 giugno 2020, n. 193](#), con cui si forniscono interessanti chiarimenti sulle regole di territorialità IVA dettate dall'art. 7-bis, comma 3, d.p.r. n. 633/1972, per le cessioni di gas tramite reti di distribuzione collocate nel territorio dell'UE.

Per comprendere l'esatta portata e la rilevanza delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate conviene brevemente soffermarsi sul regime di tassazione previsto per tali tipologie di operazioni.

L'individuazione del luogo di tassazione, ai fini IVA, delle cessioni di gas e di energia elettrica costituisce da sempre tema di particolare complessità, tenuto conto delle difficoltà connesse alla esatta localizzazione dei suddetti “beni”.

Proprio per tale ragione, con la Direttiva n. 2003/92 del 7 ottobre 2003, il legislatore comunitario ha scelto di abbandonare i previgenti criteri incentrati sul “flusso fisico” dei beni, introducendo un criterio di tassazione alternativo - se si vuole, prossimo a quello generalmente valevole per le prestazioni di servizi - e fondato (i) sulla qualifica (di “rivenditore”) del cessionario dei beni; o in alternativa (ii) sul luogo di “consumo” o “utilizzo” del gas o dell'energia elettrica.

Tale criterio - valevole per le cessioni di gas o energia tramite reti di distribuzione, trasporto o impianti di stoccaggio - è recepito dall'art. 7-bis, comma 3, d.p.r. n. 633/1972, secondo cui:

«Le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento 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, 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;

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».

Dal dettato normativo si ricava che le cessioni di gas o energia elettrica tramite reti di distribuzione devono ritenersi sempre rilevanti ai fini IVA laddove effettuate nei confronti di "rivenditori" stabiliti in Italia.

Nel caso in cui i beni siano acquistati da soggetti che non operano come rivenditori o si qualificano come privati consumatori, occorre invece attribuire preminente rilievo al luogo di "utilizzo" o "consumo" del bene; con la conseguenza che, in assenza di un effettivo impiego, tali operazioni rilevano territorialmente solo nel caso in cui il cessionario che non agisca in qualità di "rivenditore" sia quantomeno stabilito nel territorio dello Stato.

In quest'ottica, stabilire quando le modalità di impiego del gas/energia elettrica integrino una forma di "utilizzo" o "consumo" dei suddetti beni assume un peso decisivo per l'individuazione del corretto regime di tassazione delle operazioni in commento.

2. Nel delineato contesto normativo, senz'altro opportuno è il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello qui in commento, relativa all'esatta portata dei termini ("consumo" e "utilizzo") impiegati dalla lett. b) dell'art. 7-bis, comma 3, d.p.r. n. 633/1972, per le cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non assumono la qualifica di "rivenditori" del gas acquistato.

Il caso esaminato riguardava, in particolare, una società extra-UE dotata di stabile organizzazione in Italia e costituita per la progettazione, realizzazione e gestione di un gasdotto parzialmente collocato nel territorio dello Stato.

Dalla descrizione fornita nell'istanza, una volta realizzata l'opera, la Società avrebbe acquisito la gestione della rete di trasmissione per consentire ai proprietari del gas (*shipper*) di commercializzare il prodotto in Italia ed avrebbe effettuato le seguenti operazioni:

- (a) acquisti di gas di riempimento (*line fill gas*), per garantire il livello minimo di pressione necessario a rendere operativa la condotta e permettere il trasporto del gas;
- (b) fornitura di servizi di trasporto a favore dei proprietari (*shipper*) del gas.

Secondo la tesi prospettata nell'interpello, le operazioni descritte *sub* (a) non avrebbero comportato alcun intervento - in termini di dotazione umana e tecnica - della S.O. presente nel territorio dello Stato ed avrebbero dovuto considerarsi fuori campo IVA, riguardando acquisti (i) effettuati dalla società non già in qualità di "rivenditrice" del gas, ma quale gestore della rete di trasmissione; (ii) relativi a quantitativi di gas destinati a permanere all'interno della condotta per tutta la vita utile del gasdotto e, come tali, non oggetto di "consumo" o "utilizzo" nel territorio dello Stato.

Quanto alle operazioni *sub* (b), anche le attività di trasporto a favore degli *shipper* non avrebbero implicato l'intervento della S.O. e, pertanto, secondo le ordinarie regole di territorialità IVA previste le prestazioni generiche di servizi ai sensi dell'art. 7-ter, d.p.r. n. 633/1972, avrebbero dovuto ritenersi territorialmente rilevanti solo laddove effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia.

3. Dando per assunto il mancato coinvolgimento della S.O. nelle operazioni oggetto di interpello e condividendo la soluzione proposta dalla Società istante in relazione alle prestazioni di trasporto *sub* (b), l'Agenzia delle Entrate si è soffermata sulla nozione di "utilizzo" rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 7-bis, comma 3, d.p.r. n. 633/1972 ed ha ritenuto che, contrariamente a quanto prospettato nell'istanza, gli acquisti di "*line fill gas*" dovessero ritenersi soggetti ad IVA in Italia.

Si legge al riguardo nella risposta all'interpello:

«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».

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, dunque, nonostante l'apparente contiguità tra le due espressioni, il riferimento alle distinte nozioni di "consumo" e "utilizzo" contenuto all'interno dell'art. 7-bis vale a ricomprendere tra le operazioni tassabili in Italia non solo gli acquisti di gas destinato alla "combustione" (e quindi "consumato"), ma anche gli acquisti di gas impiegato (e, come tale "utilizzato") per il corretto funzionamento del gasdotto situato nel territorio dello stato.

Ne deriva, pertanto, che gli obblighi IVA connessi alle descritte operazioni devono essere assolti dal cedente (se soggetto estero, tramite rappresentante fiscale o previa identificazione diretta).

4. Il chiarimento di prassi qui analizzato costituisce un importante tassello per stabilire in quali casi ricorra un effettivo impiego di gas nel territorio dello Stato.

Va infatti considerato che l'unico criterio sino ad oggi individuato dall'Amministrazione finanziaria per l'individuazione del luogo di "consumo" del gas attiene alla localizzazione del "contatore" del cliente finale (cfr. circ. AE 23 dicembre 2004, n. 54/E). Questo criterio, che può essere utilmente applicato tutte le volte in cui si tratti di cessioni di gas destinato a combustione, si rivela per necessità di cose insoddisfacente in presenza di modalità di utilizzo alternative del bene.

Per tutte queste ipotesi, in coerenza con la nozione di "utilizzo" accolta dall'Agenzia delle Entrate, si deve quindi verificare se ci si trovi in presenza di un acquisto che determina una definitiva "fuoriuscita" del bene (nella specie, gas) dal circuito produttivo.

