

Roma, 26 aprile 2007

**OGGETTO: Istanza di interpello -ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.
ALFA**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 7 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA produce, trasporta, compra e vende elettricità e gas in tutta Europa. Per poter fornire elettricità al mercato italiano ALFA ha intenzione di stipulare un particolare tipo di contratto ("*tolling agreement*") con una società italiana, la BETA. Secondo i termini contrattuali BETA ("*producer*") produce elettricità senza assumere nessun rischio in relazione alle variazioni di prezzo delle materie prime o del prodotto finale. BETA, infatti, riceve tutte le materie prime per la produzione di energia elettrica (come il gas, i certificati CO2 e i certificati verdi) da ALFA ("*toller*"). Il produttore non ha mai la proprietà di questi prodotti.

La proprietà dell'energia elettrica generata è di ALFA. Per la produzione di elettricità il produttore riceve un compenso "*tolling*".

ALFA ha intenzione di vendere l'elettricità così prodotta sul mercato italiano. ALFA deve acquistare in Italia gas metano dalla GAMMA, necessario al fine della produzione di energia elettrica, come specificato in premessa. Inoltre sostiene i costi per la produzione di energia in quanto deve corrispondere il compenso a BETA (*producer*).

Le uniche operazioni attive che ALFA prevede di realizzare in Italia sono collegate alla vendita di energia elettrica che verrà effettuata nei confronti di società italiane, grossisti o consumatori finali.

Tanto premesso, si chiede di conoscere il trattamento fiscale ai fini dell'IVA cui devono essere assoggettati i rapporti posti in essere tra GAMMA e ALFA, per quanto riguarda l'acquisto di gas, tra BETA e ALFA, per quanto riguarda il compenso per la produzione di energia elettrica e tra ALFA e le società cessionarie per quanto riguarda la successiva vendita di energia elettrica.

Si chiede, inoltre, se ALFA possa chiedere il rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti ai sensi degli articoli da 171 a 175 della Direttiva 2006/112/CE del 26 novembre 2006 (che dal 1° gennaio 2007 sostituisce la sesta direttiva n. 77/388/CEE), della XIII Direttiva 86/560/CEE del Consiglio del 17 novembre 1986 e dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per poter determinare se e come l'acquisto di gas effettuato da ALFA possa rientrare nel campo di applicazione dell'IVA, occorre stabilire se la società svizzera possa essere considerato un "rivenditore" o, al contrario, se l'acquisto di gas effettuato dalla stessa sia da considerarsi come un consumo finale nel territorio dello Stato.

La questione interpretativa sorge in quanto nel caso di specie il gas viene acquistato non per essere rivenduto in quanto tale, ma per essere utilizzato quale materia prima nel processo produttivo dell'energia elettrica. Infatti, a parere dell'istante, anche se tale particolare fattispecie non è espressamente prevista dalla disciplina comunitaria relativa al regime speciale applicabile a gas e all'energia elettrica (vedi artt. 38 e 39 della Direttiva 2006/112/CE) dovrebbe comunque ritenersi quale operazione effettuata da un soggetto passivo rivenditore.

L'istante ritiene, pertanto, che le cessioni di gas da parte di GAMMA nei confronti di ALFA non debbano essere assoggettate ad IVA in Italia per effetto

delle disposizioni contenute all'art. 7, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizio rese da BETA a ALFA per la produzione di energia elettrica, si ritiene che anch'esse siano fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lettera d) del D.P.R. n. 633/72, trattandosi di "fornitura di altri servizi direttamente collegati" alla fornitura di energia.

Nel caso in cui tale impostazione non dovesse essere interamente condivisa l'istante ritiene, comunque, che ALFA possa chiedere il rimborso dell'imposta assolta ai sensi della XIII direttiva IVA, recepita in Italia con l'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le cessioni di gas e energia elettrica scontano, ai fini IVA, una particolare disciplina ai sensi della quale la tassazione delle medesime operazioni deve avvenire nel luogo di stabilimento dell'acquirente.

L'articolo 7, secondo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, in particolare, stabilisce che si considerano territorialmente rilevanti e quindi sono assoggettate ad IVA in Italia le cessioni di gas e energia elettrica effettuate a soggetti passivi rivenditori domiciliati in Italia o ivi residenti (senza aver stabilito all'estero il proprio domicilio) ovvero quando gli acquisti sono effettuati per una stabile organizzazione che si trova in territorio italiano.

Inoltre, l'articolo 7, secondo comma, lett. a) citato stabilisce, in conformità con la corrispondente norma comunitaria (art. 38 della Direttiva 2006/112/CE) che *"per soggetto passivo rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas ed elettricità è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile...."*.

Tale disciplina si differenzia da quella prevista per tutti gli altri soggetti non rivenditori per i quali il criterio di collegamento con il territorio dello Stato è

stabilito in relazione all'uso o al consumo in Italia dei predetti beni (articolo 7, secondo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972).

Ciò premesso, in relazione alla possibilità di qualificare la società ALFA quale "soggetto passivo rivenditore" si condivide la tesi prospettata dall'istante.

La circostanza che la società istante acquisti gas per utilizzarlo al fine di ottenere energia elettrica non osta alla qualifica della stessa come "soggetto passivo rivenditore"; gli acquisti in questione, infatti, sono finalizzati non al consumo, ma alla produzione dell'energia che sarà successivamente rivenduta ad altri soggetti.

Da ciò deriva che gli acquisti di gas effettuati da ALFA, soggetto residente in Svizzera senza stabile organizzazione in Italia, sono da considerarsi fuori campo di applicazione del tributo (articolo 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972).

A diversa conclusione deve pervenirsi, invece, per quanto riguarda le prestazioni di servizi svolte da BETA a favore di ALFA, relative alla trasformazione del gas in energia elettrica.

Nel caso di specie non trova applicazione, infatti, la norma nazionale (articolo 7, quarto comma, lettera d) che, recependo la direttiva comunitaria, prevede la tassazione nel paese del committente di determinati servizi, tassativamente elencati, cioè *"le prestazioni derivanti da ... concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto e di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati"*. Nella circolare n. 54 del 23 dicembre 2004, paragrafo 2.3, sono stati annoverati tra i servizi "direttamente collegati" la modulazione, lo stoccaggio, la rigassificazione del gas liquido, in quanto operazioni direttamente collegate alle reti di distribuzione.

Nel caso di specie, trattandosi di servizi di lavorazione di un bene mobile, gli stessi sono territorialmente rilevanti ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lett. d) del D.P.R. n. 633 del 1972 e devono, quindi, essere assoggettati ad IVA in

Italia. Pertanto, il prestatore nazionale dovrà emettere fattura con applicazione dell'imposta nei confronti del committente non residente.

In relazione all'aliquota applicabile, si osserva che il numero 103) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% ai seguenti beni *"energia elettrica per uso domestico; energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili; energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque, utilizzate dai consorzi di bonifica e di irrigazione; energia elettrica fornita ai clienti grossisti di cui all'art. 2, comma 5, del D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79; ..."*.

L'articolo 16, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che *"Per le prestazioni di servizi aventi ad oggetto contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni ... si applica la stessa aliquota che sarebbe applicabile nel caso di cessione dei beni prodotti ..."*.

Ciò stante, si ritiene che le prestazioni di servizi in argomento possano fruire dell'aliquota agevolata qualora siano rispettate le specifiche destinazioni previste dal numero 103) della tabella A, parte III, sopra richiamato.

Al fine di individuare il trattamento fiscale ai fini IVA delle successive cessioni di energia elettrica effettuate da ALFA, occorre in primo luogo verificare la sussistenza del requisito della territorialità, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, lettere a) e b) del D.P.R. n. 633 del 1972, come già evidenziato in precedenza:

- se il cessionario è soggetto passivo rivenditore, la cessione si considera effettuata nel territorio dello Stato se lo stesso ha ivi il domicilio o la residenza (senza avere il domicilio all'estero) o una stabile organizzazione destinataria dei beni ceduti, ovvero ha in Italia una stabile organizzazione per la quale gli acquisti sono effettuati;

- se il cessionario è soggetto diverso dal rivenditore, la cessione si considera effettuata nel territorio dello Stato se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato medesimo.

In tale ipotesi, ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 nella formulazione attuale, gli obblighi relativi alle cessioni in argomento *"sono adempiuti dai cessionari ... medesimi qualora agiscano nell'esercizio di imprese, arti e professioni"*.

Si ritiene, infine, che la società svizzera, senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato nel territorio dello Stato esclusivamente cessioni di gas e energia elettrica, possa chiedere il rimborso ai sensi dell'ottava direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

Com'è noto, tale disposizione consente ai soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri della Comunità Economica Europea e, a condizione dei reciproci (v. Svizzera), a quelli domiciliati e residenti al di fuori della Comunità medesima, che non hanno effettuato operazioni in Italia - ad eccezione di alcune specifiche tipologie espressamente indicate dalla norma - di ottenere il rimborso dell'imposta relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati, di importo complessivo non inferiore a 200 euro.

Sebbene l'articolo 38-ter richiamato non menzioni espressamente le cessioni di gas e energia elettrica tra le operazioni attive che non precludono l'ottenimento del rimborso, è necessario interpretare la normativa nazionale alla luce del contenuto degli articoli 171 e 38 della direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE, che ammettono il rimborso anche in presenza delle richiamate operazioni attive di cessione di gas e energia elettrica. Tali disposizioni appaiono sufficientemente precise e dettagliate tali da poter essere immediatamente applicate nell'ordinamento nazionale. Al riguardo, si evidenzia che il medesimo principio è stato affermato dalla scrivente in relazione ad un caso analogo al punto 5.1 della circolare n. 11 del 16 febbraio 2007.

E' appena il caso di ricordare che, ai sensi del già citato articolo 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di ottenere il rimborso in questione, il soggetto

estero non deve avere un rappresentante fiscale in Italia nè deve essersi ivi identificato direttamente.