

Risposta n. 52

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Stabile organizzazione in Italia - Gasdotto - Debitore d'imposta

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

QUESITO

Alfa (di seguito, "Società", "Istante" ") rappresenta di essere una società di diritto estero, costituita per la progettazione, realizzazione e messa in funzione del gasdotto che trasporterà in Europa il gas naturale.

In data X, la Società ha presentato un'istanza di interpello al fine di conoscere se è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia l'acquisto che essa stessa fa, cioè senza l'intervento della sua stabile organizzazione italiana, del gas di riempimento (di seguito anche "*line-fill gas*"), necessario al funzionamento della tratta italiana del gasdotto. L'acquisto avviene presso un fornitore non residente, senza stabile organizzazione in Italia.

Nel parere l'Agenzia delle entrate ha chiarito la rilevanza territoriale IVA dell'operazione in Italia in quanto il *line-fill gas* è ivi utilizzato per il funzionamento della tratta italiana.

La stessa Agenzia ha inoltre precisato 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)".

Rispetto alla situazione oggetto del citato interpello, Alfa evidenzia che nel frattempo sono emersi fatti parzialmente diversi in quanto ora si prevede che sia la stabile organizzazione italiana, tramite il personale da essa impiegato, a ricevere e utilizzare il *line-fill gas* nell'ambito dell'attività a cui sarà stata preposta, coerentemente con quanto convenuto tra le parti nel contratto di fornitura negoziato e sottoscritto dalla Società.

L'esatta individuazione del soggetto passivo IVA tenuto all'adempimento dell'imposta con riguardo alla cessione del gas di riempimento si profila di nodale importanza per l'Istante al fine garantire la correttezza degli adempimenti IVA sia della Società che della sua controparte.

La Società precisa che sebbene la sua stabile organizzazione italiana non sia stata direttamente coinvolta nella negoziazione e nella stipula del contratto di fornitura del gas, c'è stato un coinvolgimento sempre maggiore della medesima stabile organizzazione al punto che quest'ultima svolgerà un ruolo attivo nell'esecuzione del contratto, funzionale all'adempimento delle obbligazioni che ne scaturiscono e al funzionamento della condotta.

In particolare, nell'ambito delle più ampie funzioni svolte dalla stabile organizzazione italiana, in linea con quanto stabilito anche nell'APA, si è consolidata in Italia l'attività di supporto nell'"*asset management*" per la gestione della tratta italiana del gasdotto e nel "*dispacciamento e controllo*".

La stabile organizzazione italiana è coinvolta nel telecomando e controllo dell'*asset*, con l'obiettivo di assicurare il presidio delle attività funzionali al collaudo della

sezione italiana del gasdotto - nel frattempo iniziate - e della successiva messa in esercizio della tubazione in Italia prevista con l'inizio delle operazioni commerciali, attesa per metà novembre. Le suddette attività della stabile organizzazione italiana si inseriscono nella più ampia funzione di direzione "*operations*" della Società.

La stabile organizzazione italiana è coinvolta, tra l'altro, nelle seguenti attività: la valutazione in merito alla quantità e qualità del *line-fill* gas da introdurre nella condotta, nonché nell'elaborazione delle raccomandazioni sulle prestazioni e sulle condizioni della tratta italiana (*onshore* e *offshore*) del gasdotto al fine di garantire il corretto esercizio della condotta, il monitoraggio e il controllo del *line-fill gas*, oltre alla verifica della sussistenza delle condizioni per il corretto trasporto dello stesso (con riferimento, ad esempio, alla pressione e alla portata).

Tali attività, da svolgersi dalla stabile organizzazione italiana, non potranno essere espletate senza il gas in oggetto, poiché in assenza dello stesso (peraltro da mantenersi costantemente ad una pressione minima prestabilita), la condotta non può funzionare e pertanto le obbligazioni contrattuali della Società non potranno essere adempiute.

Inoltre, l'attività di "*procurement*" relativa al gas in commento effettuata da Alfa è funzionalmente collegata alle anzidette attività svolte dalla stabile organizzazione italiana.

A parere dell'Istante è di tutta evidenza che l'acquisto del *line-fill gas*, in quanto strumentale al corretto funzionamento della tratta italiana della condotta e all'adempimento delle sue obbligazioni contrattuali, dovrà ritenersi effettuato a beneficio della sua stabile organizzazione italiana.

Di conseguenza è quest'ultima (e non la Società) a comunicare periodicamente le quantità di *line-fill gas* necessarie per il corretto funzionamento della condotta e la propria partita IVA al fornitore non residente per l'emissione della relativa fattura nei suoi confronti.

A tal riguardo, l'Istante presenta un'esemplificazione della corrispondenza tra la

stabile organizzazione italiana e il fornitore non residente con riferimento alle quantità da acquistare. Da tale corrispondenza si evince anche che la fattura emessa dal fornitore estero sarà intestata alla stabile organizzazione italiana. Pertanto, con la presente istanza d'interpello, Alfa chiede di conoscere quali siano le corrette modalità di fatturazione e se sia possibile individuare nella sua stabile organizzazione italiana il debitore d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che per determinare il debitore di imposta dell'acquisto del *line-fill gas* possa fare riferimento ai criteri indicati dall'articolo 53 del regolamento di esecuzione (UE) 282/2011 del 15 marzo 2011. In particolare, considerato che:

- sebbene il contratto di fornitura del gas di riempimento sia stato negoziato direttamente dalla Società con il fornitore estero, sarà la stabile organizzazione italiana a definire e chiedere le quantità di *line-fill gas* necessarie per il riempimento della tratta italiana del gasdotto (come si evince dalla corrispondenza allegata);
- la relativa fattura di acquisto sarà intestata alla stabile organizzazione italiana;
- quest'ultima fornirà i mezzi necessari all'acquisto e utilizzazione del *line-fill gas*, nell'ambito dello svolgimento dell'attività riferibile alla funzione "*operations*", volta ad assicurare la continuativa ed affidabile operatività della tratta italiana;
- non sarebbe possibile l'acquisto di tale gas in assenza della stabile organizzazione, soggetto al quale il *line-fill gas* è destinato per il funzionamento della tratta italiana del gasdotto,

l'Istante ritiene che i suddetti criteri debbano essere riferiti ed applicati alla sua stabile organizzazione italiana che quindi sarà il soggetto passivo IVA della cessione in oggetto, chiamato ad assolvere l'imposta tramite il meccanismo dell'inversione contabile. Ciò perché è di tutta evidenza che le "*risorse tecniche o umane della stabile*

organizzazione in Italia" sono utilizzate "per l'esecuzione della cessione" "durante la realizzazione di detta cessione".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso in base alle informazioni contenute nell'istanza di interpello, qui assunte acriticamente, in merito alle quali resta impregiudicata ogni possibilità di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") *«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, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti».*

Per l'articolo 7, comma 1, lettera *d)* del Decreto IVA la stabile organizzazione italiana di un soggetto domiciliato e residente all'estero è soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato *«..., limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute».*

In base all'articolo 17, quarto comma, del Decreto IVA *«le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano 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».*

Per il combinato disposto quindi degli articoli 7 e 17, comma secondo e quarto del Decreto IVA affinché la stabile organizzazione italiana di Alfa diventi debitore d'imposta e adempia agli obblighi di fatturazione mediante *reverse charge* è necessario che la cessione del gas sia effettuata nei suoi confronti dal fornitore estero. Ciò presuppone un intervento diretto di questa stabile organizzazione nell'operazione passiva in assenza del quale la fornitura si considera resa non nei suoi confronti ma a

favore della sua casa madre estera (*i.e.* la Società).

Sul punto interviene l'articolo 53 del Regolamento n. 282 del 2011 ai sensi del quale una stabile organizzazione localizzata nello Stato in cui l'IVA è dovuta partecipa a una cessione di beni quando *«2. i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.*

Se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Se tuttavia viene emessa una fattura con il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione alla stessa, si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro».

Sebbene questo articolo riguardi solo le operazioni attive, non si ravvisano ostacoli a una lettura a specchio dello stesso in relazione alle operazioni passive effettuate dalla stabile organizzazione con riferimento alle quali si può constatare dalla rappresentazione fatta dall'istante un intervento della stessa anche "*durante*" l'operazione passiva, ossia mentre questa è in corso di svolgimento. Soprattutto quando questa operazione passiva è continuativa, come nella fattispecie in esame.

Nel nostro caso, secondo quanto rappresentato dalla Società, sebbene non sia stata direttamente coinvolta nella negoziazione e nella stipula del contratto di fornitura del gas, la detta stabile organizzazione italiana interviene con propri mezzi umani e tecnici "*durante*" l'operazione di acquisto. Peraltro, il coinvolgimento nell'esecuzione di questo contratto è cresciuto nel tempo, in quanto funzionale all'adempimento delle relative obbligazioni e al funzionamento della condotta.

Secondo quanto esposto dall'Istante la propria stabile organizzazione italiana in

sostanza assume un ruolo attivo durante la realizzazione della cessione "continuativa" del gas, che comprende l'*asset management*', il dispacciamento e controllo della tratta italiana, il *procurement*" nonché la gestione diretta del flusso della fornitura, interfacciandosi direttamente con il fornitore estero al punto tale che quest'ultimo fattura la cessione del *file-line gas* alla stessa stabile organizzazione. Quest'ultima condizione "*salvo prova contraria*" consente di presumere che tale stabile organizzazione abbia partecipato attivamente all'acquisto, effettuato in Italia.

Quanto appena rilevato, unitamente al fatto che la stabile organizzazione italiana di Alfa è l'effettivo destinatario e utilizzatore del gas, tanto da determinare la territorialità IVA della fornitura, consente di imputare questo acquisto a detta stabile organizzazione che diventa così debitore d'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del Decreto IVA, assolvendo l'imposta mediante il *reverse charge*.

D'altra parte che l'acquisto sia imputabile alla sua stabile organizzazione italiana trova riscontro anche dall'APA sottoscritto dall'Istante con l'Agenzia delle entrate che imputa il relativo costo - per la parte a essa attribuibile - al reddito prodotto da detta stabile organizzazione in Italia. Come già evidenziato nella risposta al precedente interpello, si rammenta che la valutazione circa il concreto atteggiarsi dei rapporti contrattuali e il ruolo svolto dalla stabile organizzazione italiana della Società nelle singole transazioni, involge un giudizio di fatto non esercitabile in sede di interpello. Resta quindi anche su tale aspetto impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)