

**Risposta n. 9/2024**

***OGGETTO: Trattamento ai fini IVA dell'erogazione dell'acqua e dei servizi di collettamento e depurazione delle acque reflue***

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

**QUESITO**

ALFA (di seguito, "Società", "Gestore Unico" o "Istante") riferisce:

- di essere interamente partecipata da enti pubblici;
- di operare in distinti settori di attività, offrendo molteplici servizi di natura idrica e ambientale, tra i quali figurano, in via principale, la gestione del Servizio Idrico Integrato (in breve anche "SII"), nonché il servizio di collettamento e depurazione delle acque reflue;
- di essere Gestore Unico del SII a seguito della stipula della "*Convenzione di affidamento del servizio idrico integrato dei Comuni dell'Ambito Territoriale Ottimale della provincia di X*" (o "Convenzione di Gestione"). Tale attività è svolta nei confronti

dei Comuni italiani facenti parte dell'ATO (acronimo di "Ambiti Territoriali Ottimali") della Provincia di X, tra i quali rientra anche il Comune di Y, qualificabile come territorio extra-UE ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA");

- che ai sensi dell'articolo 15 della citata Convenzione, il corrispettivo del SII è costituito dalla tariffa unica d'ambito "*riscossa dal Gestore il quale incassa dagli utenti serviti l'intera tariffa fissata dal vigente Piano d'Ambito*". In particolare, "*nessun altro compenso potrà essere richiesto dal gestore per la gestione del servizio, salvo i ricavi conto utenza, quali quelli relativi agli allacciamenti e alla sostituzione dei contatori (...)*".

L'Istante precisa altresì che la **somministrazione di acqua a utenze domestiche, pubbliche e commerciali**, site nella Provincia di X è resa alternativamente:

1. dalla Società, con sede nel Comune di X, per il tramite di impianti di depurazione di proprietà della stessa e di dipendenti ivi ubicati; ovvero

2. dall'unità locale dell'Istante, con sede nel Comune di Y, per il tramite di due impianti di depurazione di proprietà del Comune di Y affidati in gestione a tale unità locale e di dipendenti ivi ubicati. Ai sensi dell'articolo 11 del Regolamento UE n. 282/2011, questa unità si qualifica stabile organizzazione ai fini IVA della Società in virtù della presenza stabile nel Comune di Y - territorio extra -UE ai fini IVA - di mezzi umani e tecnici atti a consentirle la somministrazione di acqua in via autonoma e indipendente (in seguito, "Stabile Organizzazione" o "*Branch*").

L'Istante riferisce di svolgere anche un **servizio di collettamento e di depurazione delle acque reflue** a favore di diversi Comuni, italiani e esteri.

Ai fini del presente interpello, l'Istante rappresenta di avere di recente concluso i seguenti accordi:

- un contratto di somministrazione avente ad oggetto "*l'erogazione di acqua potabile con il sistema a contatore*" nei confronti della Azienda BETA con sede legale nel territorio del Comune di Y;
- un contratto di somministrazione, avente ad oggetto "*l'erogazione di acqua potabile con il sistema a contatore*" nei confronti della società GAMMA, con sede legale nel territorio del Comune di Y;
- una convenzione internazionale, in data 9 marzo 2023, con il Comune di Z (estero) per il collettamento e la depurazione delle acque reflue presso l'impianto di depurazione di proprietà della Società.

Tanto premesso, quest'ultima solleva un dubbio interpretativo sulla corretta qualificazione giuridica, e dunque sul trattamento IVA delle principali attività dalla stessa effettuate ovvero dalla sua Stabile Organizzazione. Chiede in particolare di chiarire se:

1. la somministrazione di acqua sia una cessione di beni oppure una prestazione di servizi;
2. nel caso in cui tale operazione dovesse essere qualificata prestazione di servizi, sarebbero B2B i servizi - *i.e.* servizio di collettamento e depurazione delle acque reflue, nonché la somministrazione di acqua - resi dalla Società a favore di enti pubblici, situati ai fini IVA in territori extra-UE. In sostanza, il Gestore Unico chiede di chiarire se gli enti pubblici committenti rivestono la qualifica di soggetto passivo IVA ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 2, lettera *b*) del Decreto IVA, anche quando agiscono al di fuori di attività commerciali o agricole.

La Società fa presente che allo stato attuale qualifica soggetti passivi gli enti pubblici destinatari delle sue prestazioni di servizi che pertanto sono:

- fuori campo IVA quando rese dall'Istante, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 2, lettera b), del Decreto IVA;

- fuori campo IVA qualora effettuate dalla sua Stabile Organizzazione localizzata nel territorio del Comune di Y, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 2, lettera b), del Decreto IVA.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In relazione alla prima questione interpretativa, è opinione dell'Istante che la somministrazione di acqua sia classificabile come cessione di beni ai fini IVA.

Tale interpretazione troverebbe il proprio fondamento in alcune sentenze della Corte di Cassazione in materia amministrativa, secondo la quale la fornitura di servizio idrico risulterebbe riconducibile "*nell'ambito del contratto di somministrazione di cose, ai sensi dell'articolo 1559 del codice civile*" (cfr. Cass. n. 19154/2018, Cass. n. 16426/2004, Cass. n. 382/2005, Cass. n. 1549/2018).

L'inquadramento della fornitura di servizio idrico nel contratto di somministrazione risulterebbe confermato, a parere dell'Istante, anche dalla sovrapponibilità degli elementi tipici e strutturali di una simile attività, ossia la periodicità e continuità delle prestazioni e l'unità del rapporto.

L'inquadramento del rapporto di fornitura di acqua potabile in seno al contratto di somministrazione di cose di cui all'articolo 1559 del codice civile consentirebbe, a

parere dell'Istante, di classificare le operazioni effettuate nel contesto di tale rapporto di fornitura quali cessioni di beni rilevanti ai fini IVA.

In assenza di una chiara indicazione normativa sul punto, siffatta ricostruzione, volta a classificare la somministrazione di acqua come cessione di beni ai fini IVA, risulterebbe supportata da un'interpretazione sistematica del complesso delle norme e dei principi previsti dal Decreto IVA e dalla Direttiva IVA.

Tanto esposto, con riferimento al requisito territoriale ai fini dell'applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 7-bis del Decreto IVA, le attività effettuate nell'ambito dei contratti di somministrazione di acqua, ovvero "*erogazioni di acqua potabile con il sistema a contatore*" concluse dall'Istante con BETA. e GAMMA si qualificherebbero come:

- non imponibili ai fini IVA, qualora effettuate dall'Istante, ai sensi dell'articolo 8 del Decreto IVA;
- fuori campo IVA, qualora effettuate dalla Stabile Organizzazione con sede nel territorio del Comune di Y.

Sulla seconda questione oggetto di interpello. l'Istante ritiene che il disposto normativo di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettera b), del Decreto IVA debba essere interpretato in maniera estensiva, al fine di ricomprendere anche gli enti pubblici e le associazioni situati in territori extra-UE.

In particolare, una simile lettura risulterebbe supportata dalla *ratio* sottostante all'articolo 1 del decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 che, in recepimento della Direttiva Comunità Europea del 12 febbraio 2008, n. 8, ha provveduto ad introdurre il menzionato articolo 7-ter del Decreto IVA, modificando la territorialità delle prestazioni

di servizi ai fini IVA, fissando come luogo dell'imposizione il luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio.

In ossequio a tale principio, con riferimento alla soggettività passiva degli enti e delle associazioni in relazione alle prestazioni di servizi ad essi rese, la relazione illustrativa al decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 precisa che *"la direttiva stabilisce, in particolare, che, ai fini della determinazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, gli enti che svolgono anche attività non commerciali, nonché quelli che non svolgono alcuna attività commerciale ma che risultano comunque identificati agli effetti dell'IVA, sono da considerarsi come soggetti passivi quando acquistano servizi, indipendentemente dalla circostanza che li utilizzino per lo svolgimento di attività istituzionali o commerciali [...]"*.

In questo senso, l'unico limite al predetto principio di "tassazione a destinazione" sarebbe rappresentato dall'utilizzo privato o personale dei servizi acquistati, come disposto dall'articolo 19 del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 e chiarito dalla circolare n. 37/E del 2011.

In virtù di quanto precede, con riferimento alle prestazioni di servizi rese dalla Società ovvero dalla sua *Branch* nel territorio del Comune di Y, nei confronti di utenze pubbliche riconducibili al Comune di Y o al Comune di Z, l'Istante conclude che si qualificherebbero come fuori campo IVA in quanto rese a soggetti passivi IVA non residenti.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il presente parere è reso assumendo acriticamente quanto affermato dalla Società riguardo all'esistenza di una sua Stabile Organizzazione IVA, presso la propria sede locale, situata nel Comune di Y. Su tale aspetto resta pertanto impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il **primo quesito** sollevato dall'Istante è volto a conoscere se, ai fini IVA, la **somministrazione di acqua**, oggetto dei due contratti stipulati con gli utenti nel corso del 2023 (i soli per i quali è ravvisabile il requisito della preventività), sia una cessione di beni.

Al riguardo si osserva che la Società svolge detta attività sulla base di una Convenzione avente a oggetto l'affidamento della gestione del SII secondo il modello "*in house providing*" e la cui qualificazione ai fini IVA non è oggetto di alcun quesito.

Per l'articolo articolo 141, comma 2, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (c.d. "Testo Unico Ambiente" e in seguito "TUA"), il SII è un servizio pubblico in quanto *«... costituito dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e **distribuzione di acqua** ad usi civili di fognatura e di depurazione delle acque reflue, e deve essere gestito secondo principi di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto delle norme nazionali e comunitarie»*.

Si ricorda altresì brevemente che:

- ai sensi del successivo articolo 142, comma 3 *«Gli enti locali, (...), svolgono le funzioni di organizzazione del servizio idrico integrato, di scelta della forma di gestione, di determinazione e modulazione delle tariffe all'utenza, di affidamento della gestione e relativo controllo (...);»*;

- per l'articolo 143, comma 1, del TUA *«1. Gli acquedotti, le fognature, gli impianti di depurazione e le altre infrastrutture idriche di proprietà pubblica, fino al punto di consegna e/o misurazione, fanno parte del demanio ai sensi degli articoli 822 e seguenti del codice civile e sono inalienabili se non nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge»;*

- ai sensi del successivo articolo 144, comma 1, *«1. Tutte le acque superficiali e sotterranee, ancorché non estratte dal sottosuolo, appartengono al demanio dello Stato»;*

- per gli articoli 147, comma 1, e 149-bis, comma 1, del TUA *«1. I servizi idrici sono organizzati sulla base degli ambiti territoriali ottimali definiti dalle regioni (...)*

*Gli enti locali ricadenti nel medesimo ambito ottimale partecipano obbligatoriamente all'ente di governo dell'ambito, individuato dalla competente regione per ciascun ambito territoriale ottimale, al quale è trasferito l'esercizio delle competenze ad essi spettanti in materia di gestione delle risorse idriche, ivi compresa la programmazione delle infrastrutture idriche di cui all'articolo 143, comma 1».* *«1. L'ente di governo dell'ambito, (...), delibera la forma di gestione fra quelle previste dall'ordinamento europeo provvedendo, conseguentemente, all'affidamento del servizio nel rispetto della normativa nazionale in materia di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica...»;*

- in base al successivo articolo 151, comma 1, *«1. Il rapporto tra l'ente di governo dell'ambito ed il soggetto gestore del servizio idrico integrato è regolato da una convenzione predisposta dall'ente di governo dell'ambito sulla base delle convenzioni tipo, con relativi disciplinari, adottate dall'Autorità per l'energia elettrica,*



*il gas ed il sistema idrico (...)*». Tali convenzioni devono tra l'altro prevedere il regime giuridico prescelto per la gestione del servizio e la durata dell'affidamento, non superiore comunque a trenta anni.

Tanto premesso, si rileva che nella fattispecie qui in esame, l'ATO della Provincia di X ha dato in affidamento il SII all'Istante, società interamente partecipata dai Comuni appartenenti allo stesso ATO.

La Convenzione di Gestione stipulata dalle parti, il cui contenuto è assunto qui acriticamente, tra l'altro:

1. definisce il servizio idrico integrato come *"l'insieme dei **servizi pubblici** di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e depurazione delle acque reflue, ovvero da ciascuno di suddetti singoli servizi, compresi i servizi di captazione e adduzione ad usi multipli e i servizi di depurazione ad usi misti civili e industriali"*, con ciò non discostandosi dal dettato dell'articolo 141, comma 2, del TUA, sopra riportato;

2. ha per oggetto l'*"Affidamento del servizio pubblico"*, rappresentato dalla *"gestione del Servizio Idrico Integrato"*, che le parti qualificano "complesso" perché *"costituito dall'insieme...(n.d.r.) di **tutti i servizi** indicati all'articolo 1-bis "Definizioni"* della stessa Convenzione (cfr. articolo 3-bis), cui si aggiunge la gestione dei beni, delle reti, degli impianti strumentali e delle altre dotazioni patrimoniali strumentali al SII, nonché del relativo personale, trasferiti all'Istante secondo le modalità descritte, in particolare, agli articoli 1, 7 e 8 della stessa Convenzione. Nell'ambito delle Definizioni rientrano anche un insieme di attività idriche *"non rientranti nel servizio idrico integrato"*

(i.e. "**Altre attività idriche**"), quali l'esecuzione di lavori conto terzi e il trattamento delle acque reflue, nonché "*attività diverse da quelle idriche...*" (i.e. **Altre attività**).

A fronte di tutto ciò la Società è remunerata, ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione di Gestione, con una tariffa unica d'ambito "*riscossa dal Gestore il quale incassa dagli utenti serviti l'intera tariffa fissata dal vigente Piano d'Ambito*". In particolare, "*nessun altro compenso potrà essere richiesto dal Gestore per la gestione del Servizio, salvo i ricavi conto utenza, quali quelli relativi agli allacciamenti e alla sostituzione dei contatori [...]*".

Da quanto sino a ora precisato consegue che l'Istante effettua a favore degli utenti una prestazione di servizi (rectius servizio pubblico) e pertanto:

- il momento di effettuazione della stessa è individuato dall'articolo 6, comma 3, del Decreto IVA, secondo cui "*Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*";

- ove territorialmente rilevante in Italia, è imponibile ad IVA;

- la territorialità dell'operazione è individuata dall'articolo 7-ter del Decreto IVA.

Il **secondo quesito** formulato attiene esclusivamente alle modalità con cui l'Istante può individuare lo *status* del suo committente in relazione a tutte le prestazioni di servizi effettuate dalla Società e dunque non solo la somministrazione di acqua, oggetto del primo quesito, bensì anche il collettamento e depurazione delle acque reflue.

Per stabilire se il committente è un privato consumatore oppure un soggetto passivo IVA stabilito in uno Stato extra UE, il Gestore Unico e la sua Stabile Organizzazione possono fare riferimento alle indicazioni contenute nella circolare n. 37/ E del 29 luglio 2011, paragrafo 2.1.2., in merito alla metodologia probatoria, nonché

a quanto chiarito nella circolare 27 ottobre 2023, 30/E, paragrafo 3.7.1.1, in merito all'individuazione dello *status* della controparte. In particolare, secondo la circolare da ultimo richiamata *"Resta inteso che il prestatore, nell'utilizzo dell'ordinaria diligenza - cui è sempre tenuto - deve applicare, ove possibile, le disposizioni di cui agli articoli da 10 a 13-bis nonché 17 e 18 del regolamento esecuzione (UE) 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011"*.

Se, nonostante tutto ciò, il prestatore italiano non riesce ad avere contezza in maniera incontrovertibile della soggettività passiva del committente extra-UE, la prestazione di servizi si considera resa a un "privato" e quindi imponibile ad IVA in Italia ai sensi del citato articolo 7-ter.

Resta inteso che l'identificazione come soggetto passivo ai fini IVA di un soggetto situato in territori extra-UE (nel caso di specie il Comune di Y e il Comune di Z), rappresenta un accertamento di fatto, non esperibile in sede di interpello.

Ad ogni buon fine, si osserva che i quesiti formulati non riguardano la qualificazione e la conseguente rilevanza territoriale delle operazioni oggetto del contratto (allegato) di collettamento e depurazione delle acque reflue, sui quali pertanto questa Agenzia non si pronuncia.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**