

Risposta n. 590/2022

OGGETTO: IVA - Trattamento degli accrediti/addebiti relativi ai corrispettivi spettanti per l'utilizzo delle tratte di gasdotti della "Rete Nazionale" - Articolo 3, decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633

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

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito anche "Alfa", "Istante" o "Contribuente") ha presentato, in data XXXX, una istanza di interpello volta ad ottenere chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA da riservare all'addebito/accredito dei ricavi tra Alfa e le imprese di trasporto "Interconnesse" alla sua rete, nell'ambito dell'attuazione del *meccanismo di perequazione dei ricavi tariffari* previsto dalla deliberazione n. 114/2019/R/GAS (di seguito anche "RTTG") emanata dalla Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (di seguito anche "ARERA").

A fronte della suddetta richiesta di chiarimenti è stata resa la risposta n. 134 del 2 marzo 2021 pubblicata sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate con cui l'Amministrazione ha chiarito che *"l'accredito o l'addebito dei Ricavi scambiati tra Alfa e le imprese di trasporto interconnesse (ossia il delta fra i compensi percepiti dai clienti per i servizi svolti e i ricavi stabiliti dall'AREERA), in base agli Accordi Interconnessi, non rappresentano un corrispettivo per prestazione di servizi, ma una*

semplice dazione di denaro, regolata e stabilita dall'Autorità (con il provvedimento RTTG e le relative delibere) che, in assenza di un rapporto di natura sinallagmatica, deve considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972". Tali conclusioni sono state confermate nella risposta all'Interpello n. XXXX presentato, da Beta S.p.A. (di seguito anche "Beta") sulla medesima fattispecie.

L'Istante ritiene che nonostante i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate con le suddette risposte residuino alcuni margini di incertezza, con particolare riferimento al meccanismo di fatturazione degli accrediti/addebiti relativi ai corrispettivi spettanti per l'utilizzo delle tratte di gasdotti della "Rete Nazionale" disciplinati dall'articolo 24 del RTTG, tali da giustificare un approfondimento della fattispecie e la richiesta di un nuovo pronunciamento specifico.

Ciò premesso Alfa, con la presente istanza di interpello, la Società chiede un ulteriore approfondimento sul trattamento IVA delle somme che, per il trasporto su Rete Nazionale, Alfa trasferisce a Beta, soggetto c.d. "Interconnesso Nazionale", sulla base degli accordi contrattuali previsti dall'articolo 24 del RTTG, considerato che Beta, a detta della Società, sembrerebbe porre in essere, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo (il trasporto del gas costituisce una effettiva prestazione di servizi), un'operazione rilevante ai fini dell'IVA.

In proposito, l'Istante evidenzia che qualunque soluzione sia ipotizzabile la stessa non potrà avere alcun impatto sostanziale sull'ammontare del gettito di pertinenza dell'Erario e sui tempi di versamento, atteso che tali adempimenti vengono assolti dal soggetto a valle della catena che riscuote l'intero corrispettivo dal cliente.

La Società ha presentato l'istanza anche in nome e per conto di Beta S.p.A. che ha conferito delega a Alfa sulla base di quanto indicato nella Circolare 38/E del 16 settembre 2016 dall'Agenzia delle entrate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante rileva che l'individuazione della corretta modalità di fatturazione dei trasferimenti effettuati da Alfa a Beta non può prescindere dalla duplice considerazione che la modalità della loro effettuazione è fissata da ARERA e che entrambe le Società, ciascuna attraverso la propria rete di gasdotti e infrastrutture, svolgono un'attività d'impresa consistente nel trasporto del gas al cliente dietro corrispettivo.

A tale proposito la Società evidenzia che, ai fini tariffari e della prenotazione di capacità di trasporto, è stata adottata una ripartizione della complessiva rete di gasdotti in due reti:

- la "Rete Nazionale" ("RN"),
- la "Rete Regionale" ("RR").

La RN è costituita dall'insieme dei metanodotti e degli impianti delle opportune dimensioni, e verificati tenendo in considerazione i vincoli dati dalle importazioni, dai terminali di rigassificazione, dalle principali produzioni nazionali di gas naturale e di biometano e dagli stoccaggi, con la funzione di trasferire rilevanti quantità di gas da tali punti di immissione in rete fino alle macro aree di consumo.

La RR è formata dalla restante parte dei metanodotti non compresa nella RN e dagli impianti ad essa collegati, la cui funzione principale è quella di movimentare e distribuire il gas naturale in ambiti territoriali delimitati, tipicamente su scala regionale.

In particolare "La Rete di Trasporto Regionale è considerata come un sistema unico che copre tutto il territorio nazionale, dove il gas uscito dalla RN viene vettoriato, all'interno delle Aree di Prelievo, fino ai Punti di Riconsegna, cioè i punti fisici di uscita dalla rete del Trasportatore [i.e., Alfa] nei quali avviene il ritiro del gas da parte degli Utenti e la sua misurazione ovvero l'aggregato dei punti fisici di riconsegna quando questi fossero interconnessi a valle".

La RTTG prevede differenti modalità in ordine alla "perequazione" dei corrispettivi di "Rete Nazionale" (articolo 24) rispetto ai corrispettivi di "Rete Regionale" (articolo 25).

In particolare, per quanto attiene alla "perequazione" dei corrispettivi di "Rete Nazionale", l'articolo 24 prevede che *"La perequazione dei ricavi di rete nazionale relativi al gettito associato ai corrispettivi di uscita CPu (TCU) è finalizzata a trasferire la quota-parte dei ricavi di pertinenza della rete nazionale dalle imprese di trasporto che riscuotono il gettito derivante dall'applicazione del corrispettivo CPu alle imprese che svolgono l'attività di trasporto su rete nazionale di gasdotti"*.

In base a quanto riportato dalla Società, la disposizione *de qua* è finalizzata a "trasferire" la quota parte dei ricavi di pertinenza della "Rete Nazionale" dalle imprese di trasporto che riscuotono il gettito presso i punti di uscita della "Rete Regionale" alle imprese che svolgono l'attività di trasporto su "Rete Nazionale" dei gasdotti. La ripartizione del gettito di "Rete Nazionale" tra le imprese di trasporto titolari delle stesse, è demandata, quindi, a specifici accordi di ripartizione dei ricavi sottoscritti, ai sensi del successivo Articolo 28 della RTTG, dalle parti coinvolte (nel caso di specie, Alfa e Beta).

In sintesi, con specifico riguardo alle modalità di fatturazione delle prestazioni per il servizio di trasporto reso su "Rete Nazionale", la Società evidenzia che l'impresa che riscuote il corrispettivo fatturato al cliente presso i punti di uscita della "Rete Regionale" trasferisce mensilmente a Alfa l'ammontare dei corrispettivi spettanti per il trasporto nazionale (ex articolo 24.2 della RTTG); detti corrispettivi vengono, quindi, ripartiti tra le imprese di trasporto titolari di "Rete Nazionale" (ovvero Alfa e Beta) sulla base di specifici accordi dalle stesse sottoscritti (ex articolo 24.3 della RTTG).

Diversamente, nel caso delle "Reti Regionali", l'articolo 25 della RTTG prevede che sia la Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali (CSEA), attenendosi alle modalità previste nel suddetto articolo, a provvedere alla quantificazione e liquidazione, per ciascuna impresa di trasporto di cui al comma 25.1, dei saldi

derivanti dall'applicazione dei meccanismi di perequazione (articolo 25.2). In tal caso, quindi, rileva l'Istante "*diversamente dall'ipotesi di gestione di una Rete Nazionale, sarà la Cassa a effettuare la corresponsione delle perequazioni necessarie*".

Tutto quanto sopra premesso, la Società, confortata anche dai chiarimenti resi da ARERA con la lettera a Beta del XXXX, allegata alla presente Istanza, ritiene che l'adozione di una particolare modalità di regolazione dei trasferimenti finanziari (che trova origine in esigenze extra-fiscali) non possa impattare sui principi e sulle regole di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, anche alla luce della giurisprudenza unionale che, rispetto a tale imposta, assume una fondamentale valenza interpretativa.

A tale riguardo la giurisprudenza unionale chiarisce, in primo luogo, che "*l'analisi delle nozioni di «cessione di beni» e di «prestazione di servizi» dimostra che tali nozioni, che definiscono, in parte, le operazioni imponibili ai sensi della direttiva 2006/112, hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi*" (v., in tal senso, sentenze del 2 giugno 2016, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft e a., C 263/15, punto 22 e del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C 354/03, C 355/03 e C 484/03, punto 44; sottolineato aggiunto).

Secondo la Corte UE, quindi, "*la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è percepito quale corrispettivo del servizio prestato e una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto. Ne consegue che una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente*" (sentenze del 2 giugno 2016, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft e a., C263/15, punto 26, del 3 marzo 1994, Tolsma, C 16/93, punti 13 e 14; del 21 marzo 2002, Kennemer Golf, C 174/00, punto 39, del 6 ottobre 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C

267/08, punto 19).

Rispetto a tali indicazioni ermeneutiche, per Alfa è indubbio che le prestazioni di trasporto effettuate da Alfa e Beta sulle rispettive reti nazionali costituiscano "oggettivamente" prestazione di servizi imponibili ai fini IVA e che tali prestazioni siano svolte a titolo oneroso.

In tale ottica, secondo la Società, l'"*accredito o addebito dei Ricavi scambiati*" ai sensi dell'articolo 24 del RTTG trova origine nell'effettuazione di una prestazione di servizi da parte di Beta a favore del cliente finale, il quale però pagherà un solo corrispettivo a un solo operatore in ragione della sovrapposta regolazione di settore, senza che a tale operatore possa attribuirsi anche la prestazione di servizi effettuata da altri.

Se, quindi, al cliente verrà addebitata l'imposta dall'operatore della tratta regionale, per il servizio di trasporto di cui ha goduto, per la necessaria neutralità e coerenza sistematica del regime IVA, anche i rapporti tra i diversi operatori intervenuti nell'erogazione del servizio non potranno che essere assoggettati allo stesso regime impositivo, non essendo prevista alcuna deroga *ad hoc*.

Ne deriva che il trasferimento dell'importo dovuto a titolo di "ripartizione" dei ricavi da Rete Nazionale risulterà imponibile ai fini IVA in ragione dell'esistenza di "*un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto*", come richiesto dalla sopra richiamata giurisprudenza unionale.

Tale conclusione risulta, a parere dell'Istante, altresì coerente con le regole previste dal sistema IVA con riguardo al mandato senza rappresentanza (articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972) o al "trasporto cumulativo".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA), con la deliberazione n. 114/2019/R/GAS (RTTG), ha definito i criteri di determinazione delle

tariffe per il servizio di trasporto e misura per il c.d. quinto periodo di regolazione (1° gennaio 2020 - 31 dicembre 2023) e ha previsto dei meccanismi perequativi finalizzati ad assicurare a ciascuna impresa di trasporto interconnessa alla rete di Alfa (c.d. *Interconnessi*) un gettito coerente con l'effettiva consistenza delle infrastrutture gestite (la c.d. "*perequazione*").

Nell'ambito del suddetto meccanismo è stato attribuito a Alfa, in qualità di impresa di maggior trasporto, il compito di gestire in modo accentrato l'erogazione ovvero l'incasso delle somme destinate ad assicurare la corretta perequazione dei ricavi tariffari.

A tale proposito, l'Istante rileva che esistono due tipologie di trasportatori che gestiscono reti interconnesse alla rete di Alfa:

- le imprese di trasporto nazionale (nel caso di specie Beta) che gestiscono tratti di "Rete Nazionale" di trasporto interconnesse con la rete dell'impresa di maggiore trasporto ("*Interconnesso Nazionale*");
- le imprese di trasporto regionale che gestiscono "Reti Regionali" di trasporto interconnesse con la rete dell'impresa di maggiore trasporto ("*Interconnesso Regionale*").

La RTTG prevede, conseguentemente, due differenti modalità di attuazione del meccanismo perequativo:

- una relativa ai corrispettivi di "Rete Nazionale" (articolo 24);
- una relativa ai corrispettivi di "Rete Regionale" (articolo 25).

Ciò premesso, l'Istante chiede di conoscere il trattamento ai fini IVA da applicare alle somme che, per il trasporto su "Rete Nazionale", Alfa trasferisce a Beta, in qualità di Interconnesso Nazionale, in base all'articolo 24 del RTTG.

A tale riguardo, giova preliminarmente ricordare che con la Risposta n. 134 del 2 marzo 2021, resa a fronte della richiesta di chiarimenti in merito al trattamento IVA delle operazioni poste in essere da Alfa in forza del sopra richiamato meccanismo perequativo, l'Agenzia ha osservato, in linea generale, che l'accredito o l'addebito dei

ricavi scambiati tra Alfa e le imprese di trasporto interconnesse (*i.e.* sia Nazionali che Regionali) non rappresenta un corrispettivo per prestazione di servizi, ma una semplice dazione di denaro, regolata e stabilita dall'Autorità (con il provvedimento RTTG e le relative delibere) da considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tali conclusioni, riferite essenzialmente alla fattispecie così come descritta nell'originaria istanza presentata dalla Società, discendevano principalmente:

- dal ruolo "passante" svolto da Alfa nell'ambito di un sistema di natura perequativa gestito essenzialmente dalla Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali (di seguito anche la "Cassa" o "CSEA"). In base a quanto rappresentato in istanza, infatti, Alfa si limitava a intermediare tra i passaggi di denaro erogati dalla Cassa agli Interconnessi e dagli Interconnessi e la Cassa;
- dall'assenza di un rapporto di natura sinallagmatico tra Alfa e gli interconnessi;
- dal collegamento funzionale delle predette somme con i Ricavi tariffari determinati, *ex ante*, nella delibera della ARERA.

Con la presente istanza la Società ha inteso produrre nuovi elementi che contribuiscono a chiarire meglio il ruolo svolto da Alfa nel meccanismo di perequazione dei ricavi relativi al solo Interconnesso Nazionale, ovvero Beta.

In particolare, in un parere rilasciato a Beta in data XXXX, allegato all'Istanza, ARERA, nell'evidenziare le differenze esistenti tra i criteri di regolazione tariffaria del servizio di trasporto del gas naturale per il quinto periodo di regolazione (coperto dalla delibera 114/2019/R/Gas) rispetto alla regolazione vigente per il periodo di regolazione precedente, ha fornito nuovi utili spunti per l'inquadramento, giuridico e fiscale, della fattispecie.

In particolare, nel citato parere, l'Autorità osserva che mentre nel precedente assetto i corrispettivi di trasporto venivano riscossi:

- per la parte relativa al trasporto reso sulla "Rete Nazionale" dall'impresa

di maggior trasporto (Alfa), che poi procedeva a ripartire il gettito alle altre imprese titolari di porzioni della rete stessa (Interconnessi nazionali) e,

- per la parte relativa al trasporto reso sulla "Rete Regionale" dai titolari della stessa, presso i punti di uscita della corrispondente "Rete Regionale" (Interconnessi regionali),

l'attuale regolazione prevede un "unico corrispettivo" che copre i costi per il servizio reso sia sulla "Rete Regionale" sia sulla "Rete Nazionale" di trasporto e che viene fatturato e riscosso, integralmente, da parte di ciascuna impresa di trasporto per i punti di prelievo della propria "Rete Regionale".

In tale sistema il gettito incassato da ciascuna impresa mediante l'applicazione del corrispettivo di trasporto ai propri punti di uscita della "Rete Regionale" non corrisponde ai ricavi di riferimento di ciascuna impresa fissati dall'Autorità; nel citato parere si legge, infatti, "*ciò in quanto: (i) tali corrispettivi coprono, dal nuovo periodo di regolazione, anche i costi di rete nazionale, ed è dunque necessario un trasferimento di una quota-parte di questi ricavi dalle imprese che fatturano i corrispettivi alle imprese titolari di porzioni di rete nazionale; inoltre (ii) i corrispettivi sono definiti a livello di sistema, dunque, una volta trasferita la quota-parte relativa alla rete nazionale, la quota parte a copertura dei costi di rete regionale riscossa da ciascun operatore di rete regionale, come nel previgente periodo regolatorio, può non corrispondere ai ricavi di riferimento di tale operatore, ed è dunque ancora necessaria una ripartizione di tale quota-parte dei ricavi tra imprese di trasporto regionale*" (sottolineatura aggiunta).

Per tale motivo, la nuova regolazione dell'Autorità prevede alcuni meccanismi perequativi, al fine di garantire il corretto riparto, tra gli operatori coinvolti, delle somme incassate al fine di assicurare a ciascuno i ricavi di propria competenza "*effettivamente corrispondenti al servizio di trasporto*".

ARERA evidenzia che, fermo restando il coinvolgimento di Alfa quale impresa di maggior trasporto, tali meccanismi seguono regole diverse a seconda che la

perequazione, e il conseguente riparto dei ricavi, interessi i corrispettivi di "Rete Regionale" o di "Rete Nazionale".

In particolare:

- *"il riparto del gettito tra le imprese relativamente alle porzioni di Rete Regionale (...), è disciplinato dall'articolo 25 della RTTG e, come nel previgente periodo regolatorio, prevede l'interposizione di CSEA come soggetto che gestisce i meccanismi di perequazione, analogamente a quanto avviene per altri servizi regolati in cui è prevista un'analogia applicazione dei corrispettivi";*
- *mentre "Il riparto dei ricavi relativi alle porzioni di Rete Nazionale, invece, è regolato dagli articoli 24 e 28 della RTTG e si basa sui medesimi principi previsti dalle previgenti regolazioni tariffarie, rimettendo a "specifici accordi di ripartizioni dei ricavi sottoscritti ai sensi del successivo articolo 28" le modalità di gestione della perequazione dei ricavi, nonché la ripartizione del gettito tra le imprese di trasporto titolari di porzioni di rete nazionale di gasdotti" (sottolineato aggiunto).*

In altre parole, con riguardo al sistema di ripartizione dei ricavi da Rete Nazionale, ARERA chiarisce che l'attuale sistema prevede che "ogni titolare di una rete regionale fattura e incassa direttamente dai propri utenti una quota del gettito tariffario afferente anche alla rete nazionale di trasporto, che dovrà poi essere trasferita mensilmente all'impresa maggiore (i.e. Alfa) e successivamente ripartita tra i titolari di porzioni di rete nazionale (i.e. Beta) attraverso appositi accordi, in base ai quali le imprese definiscono i criteri per conseguire l'effettiva quota di ricavi a contropartita del servizio di trasporto erogato sulla propria porzione di rete nazionale". (enfasi aggiunta)

Tutto quanto sopra considerato, si ritiene, preliminarmente, di poter confermare, con riguardo al sistema di perequazione dei ricavi da "Rete Regionale", le conclusioni contenute nella risposta n. 134 del 2 marzo 2021.

Il meccanismo di perequazione in questo caso è, infatti, finalizzato a "garantire a ciascuna impresa di trasporto (...) un gettito commisurato all'ammontare dei propri

ricavi riconosciuti" (articolo 25 della RTTG) ed è gestito direttamente dalla Cassa che, in base a quanto stabilito dall'articolo 25 della RTTG, *"provvede alla quantificazione e liquidazione, per ciascuna impresa di trasporto di cui al comma 25.1 dei saldi derivanti dall'applicazione dei meccanismi di perequazione"*

In tale contesto, le somme intermedie da Alfa, in qualità di impresa di maggior trasporto, risultano, come evidenziato nella sopra richiamata risposta:

- *"erogate e riscosse nell'ambito di un sistema di natura "perequativa" gestito dalla Cassa;*
- *nell'ambito del quale la Società assume un ruolo "passante";*
- *in assenza di un rapporto di natura sinallagmatico con gli interconnessi".*

A diverse conclusioni si deve, invece, giungere con riguardo al sistema di perequazione dei ricavi da "Rete Nazionale" che, per espressa previsione dell'articolo 24 della RTTG, è invece finalizzato a "trasferire la quota-parte dei ricavi di pertinenza della rete nazionale dalle imprese di trasporto che riscuotono il gettito derivante dall'applicazione del corrispettivo CPu alle imprese che svolgono l'attività di trasporto su rete nazionale di gasdotti", attraverso appositi accordi che, in base a quanto chiarito da ARERA, hanno lo scopo di assicurare all'Interconnesso Nazionale "l'effettiva quota di ricavi a contropartita del servizio di trasporto erogato sulla propria porzione di rete nazionale".

In tale contesto, sulla base di quanto dichiarato in istanza e nei documenti allegati, si ritiene che il trasferimento degli importi dovuti a titolo di "ripartizione" dei ricavi da "Rete Nazionale", fatturati e riscossi presso i punti di consegna delle "Reti Regionali", trasferiti mensilmente all'impresa di maggior trasporto (Alfa) e successivamente ripartiti tra i titolari di porzione della "Rete Nazionale", risulti imponibile ai fini IVA ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in ragione dell'esistenza di un nesso diretto tra il "*servizio prestato e il corrispettivo conseguito*".

Come anticipato, le conclusioni del presente parere si basano su quanto dichiarato in Istanza e nel parere reso dall'Autorità di Regolazione per Energia Reti

Ambiente allegato n. 5 alla stessa, nel presupposto che le concrete modalità di ripartizione dei ricavi previste negli accordi sottoscritti ai sensi dell'articolo 28 della RTTG, caratterizzate da un elevato tecnicismo delle relative formule rispetto alle quali la scrivente non esprime alcun giudizio, siano idonei ad assicurare il riparto della "*effettiva quota di ricavi a contropartita del servizio di trasporto erogato sulla propria porzione di rete nazionale*" e che, conseguentemente, le somme versate nell'ambito del meccanismo perequativo in esame abbiano un collegamento funzionale con i quantitativi di gas trasportato nella Rete Nazionale e con il corrispettivo ricevuto dagli Interconnessi Regionali.

Il presente parere attiene esclusivamente a profili di carattere interpretativo e viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e completezza e non si estende a questioni non rappresentate o per le quali, comunque, nessuna espressa richiesta di parere è stata formulata.

Esula, inoltre, qualsiasi valutazione circa la corretta determinazione, qualificazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali e dei valori economici indicati nell'istanza di interpello, nei vari allegati e nella documentazione integrativa prodotta, restando impregiudicato, al riguardo, il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE, CAPO DIVISIONE
AGGIUNTO**

(firmato digitalmente)