

RISOLUZIONE N. 22/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 5 marzo 2012

OGGETTO: *Interpello – articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Stoccaggio gas – Trattamento ai fini IVA. Art. 3, primo comma, DPR 26 ottobre 1972, n. 633*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 3, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Gestore dei Servizi Energetici S.p.A. eroga un servizio di stoccaggio virtuale del gas naturale secondo le modalità delineate dal decreto legislativo 13 agosto 2010, n. 130 e dalla delibera dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas ARG/gas 4 novembre 2010, n. 193 come modificata ed integrata da successive deliberazioni.

Il decreto legislativo n. 130 del 2010, con l'obiettivo di aumentare la concorrenzialità nel mercato del gas naturale, ha introdotto nuove misure per incentivare la realizzazione in Italia di un'ulteriore capacità di stoccaggio del gas, così da favorirne l'approvvigionamento nei periodi di prezzo conveniente.

I soggetti aderenti alle iniziative di sviluppo della capacità di stoccaggio del gas naturale (di seguito indicati come "Soggetti Investitori" o "SI"),

impegnandosi alla realizzazione di nuove strutture di stoccaggio o al potenziamento di quelle esistenti possono anticipatamente ottenere dal GSE, attraverso “misure transitorie”, “*effetti equivalenti a quelli che avrebbero qualora la capacità di stoccaggio corrispondente alle quote agli stessi assegnate fosse immediatamente operativa*” e “*coerenti con un ciclo di stoccaggio di gas naturale nel periodo estivo per un suo utilizzo nel periodo invernale*” (art. 9, decreto legislativo n. 130/2010). A tal fine il GSE fornisce loro, avvalendosi di soggetti selezionati con procedure concorrenziali denominati “Stoccatore Virtuali” (di seguito anche “SV”), un servizio di stoccaggio sostanzialmente riconducibile a due fattispecie:

- “*Fattispecie consegna e ritiro*”. I Soggetti Investitori consegnano (fisicamente) nel periodo estivo il gas naturale agli Stoccatore Virtuali per averlo riconsegnato (fisicamente) nel successivo periodo invernale;

- “*Fattispecie solo consegna*”. I Soggetti Investitori non consegnano il gas ma lo ritirano (fisicamente) in inverno dagli Stoccatore Virtuali pagando al GSE il relativo corrispettivo.

A fronte del servizio di stoccaggio virtuale i Soggetti Investitori riconoscono al GSE i corrispettivi determinati dall’Autorità per l’energia elettrica e il gas.

Il GSE, a sua volta, è tenuto a riconoscere agli Stoccatore Virtuali un corrispettivo, determinato a seguito di procedura concorrenziale, e pari al prezzo offerto dagli Stoccatore Virtuali per ogni singolo servizio.

L’operazione di stoccaggio anzi descritta trova la sua disciplina in due contratti distinti: uno tra Soggetti Investitori e GSE, l’altro tra Stoccatore Virtuali e GSE .

In base allo schema di contratto GSE/Soggetti Investitori, questi ultimi sono responsabili nei confronti del GSE del corretto adempimento degli obblighi di consegna e ritiro del gas (effettuati fisicamente agli Stoccatore Virtuali).

In caso di inadempimento dell’obbligo di consegna giornaliero allo Stoccatore Virtuale, il Soggetto Investitore è tenuto a pagare al GSE un importo

pari al prezzo *spot* del gas (corrispondente alla media giornaliera delle quotazioni *Day Ahead* registrate nel giorno gas di mancata consegna sul mercato o alla media giornaliera delle quotazioni registrate nel giorno gas di mancata consegna nella sessione di negoziazione continua del Mercato del Giorno Prima del Gas, sulla piattaforma del Mercato a Pronti del Gas) moltiplicato per la quantità di gas non consegnata, fatto salvo il maggior danno (*cf.* art. 4.2.4 dello Schema di contratto GSE/SI).

Simmetricamente, in base allo schema di contratto GSE/Stoccatore Virtuali, questi ultimi sono responsabili nei confronti del GSE del corretto adempimento degli obblighi di ritiro e riconsegna (da effettuare fisicamente al Soggetto Investitore).

In caso di inadempimento dell'obbligo di riconsegna, lo Stoccatore Virtuale è tenuto a pagare al GSE un importo pari al prezzo *spot* del gas (corrispondente alla media giornaliera delle quotazioni registrate nel giorno gas di mancata consegna nella sessione di negoziazione continua del Mercato del Giorno Prima del Gas, sulla piattaforma del Mercato a Pronti del Gas) moltiplicato per la quantità di gas non consegnata, fatto salvo il maggior danno (*cf.* art. 4.2 dello Schema di contratto GSE/SV).

In entrambe le ipotesi di inadempimento, rispettivamente del Soggetto Investitore e dello Stoccatore Virtuale, è fatta salva la facoltà per il GSE di risolvere il contratto nel caso in cui l'inadempimento si protragga per più di dieci giorni consecutivi, ovvero per venti giorni anche non consecutivi durante la durata del contratto.

Con il presente interpello il GSE richiede chiarimenti in ordine al corretto trattamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'operazione con particolare riferimento:

- 1) alla ipotesi di stoccaggio virtuale nella fattispecie "Consegna e ritiro";
- 2) agli importi pagati dal Soggetto Investitore e dallo Stoccatore Virtuale in caso di inadempimento contrattuale per mancata consegna o riconsegna del gas.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che nell'ambito della disciplina dello stoccaggio virtuale (punto 1 del quesito), i trasferimenti del gas (che si verificano, giuridicamente, tra il Soggetto Investitore ed il GSE e tra quest'ultimo e lo Stoccatore Virtuale in estate e, viceversa, tra lo Stoccatore Virtuale ed il GSE e tra quest'ultimo e il Soggetto Investitore, in inverno), essendo assimilabili alla consegna e alla riconsegna di un bene fungibile nell'ambito di un contratto di deposito irregolare, siano irrilevanti al fine dell'Iva. A parere dell'istante assumono rilevanza, invece, esclusivamente i corrispettivi dovuti dal GSE allo Stoccatore Virtuale e dal Soggetto Investitore al GSE per la prestazione del servizio di deposito.

L'istante ritiene, inoltre, che gli importi che il Soggetto Investitore e lo Stoccatore Virtuale sono tenuti a pagare al GSE in caso di inadempimento contrattuale (punto 2 del quesito), e, più in particolare, nelle ipotesi di mancata consegna/riconsegna del gas, in quanto qualificabili come "penalità", siano irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 1), del DPR n. 633 del 1972.

Parere dell'Agenzia delle entrate

1. Il decreto legislativo n. 130 del 2010, concernente *“misure per la maggiore concorrenzialità nel mercato del gas naturale ed il trasferimento dei benefici risultanti ai clienti finali, ai sensi dell'articolo 30, commi 6 e 7, della legge 23 luglio 2009 n. 99”*, mira ad incrementare la concorrenzialità del mercato del gas naturale, ottimizzando l'approvvigionamento e l'utilizzo delle risorse energetiche.

In tale contesto è attribuito al GSE il compito di fornire ai soggetti investitori, in via transitoria, servizi di utilizzo delle infrastrutture di stoccaggio virtuale di gas (come risulta dal combinato disposto degli artt. 7 e 9 del d.lgs. n.

130 del 2010 e dall'art.1 della delibera dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas ARG/gas 4 novembre 2010, n. 193 come modificata ed integrata da successive deliberazioni).

La "Fattispecie consegna e ritiro" del gas descritta dall'istante si svolge attraverso la stipula di un contratto tra il Soggetto Investitore ed il GSE e di un contratto tra il GSE e lo Stoccatore Virtuale aventi entrambi ad oggetto un servizio di stoccaggio del gas naturale.

Tale servizio, reso dal GSE attraverso Stocicatori Virtuali selezionati a seguito di procedura concorrenziale, consente ai Soggetti Investitori aderenti alle iniziative di "sviluppo delle infrastrutture di stoccaggio di gas naturale" di consegnare gas naturale nel periodo estivo ed averlo riconsegnato nel successivo periodo invernale.

Il contratto tra GSE e Soggetti Investitori, in particolare, ha per oggetto la consegna di beni fungibili (gas naturale) allo Stoccatore Virtuale con l'obbligo a carico di questi di restituirne altrettanti della stessa specie e qualità, nel periodo stabilito.

Il servizio di stoccaggio secondo la descritta modalità "consegna e ritiro" può ritenersi riconducibile allo schema del contratto di deposito irregolare di cui all'articolo 1782 del Codice Civile, caratterizzato da due elementi peculiari:

- la natura "fungibile" dei beni depositati;
- la facoltà d'uso dei beni da parte del depositario.

Alla sussistenza degli elementi costitutivi della fattispecie consegua, quale effetto legale, il trasferimento della proprietà delle cose depositate in capo al depositario. Ciò non di meno, la causa del contratto di deposito consiste nell'affidamento in custodia dei beni, con l'obbligo del depositario di restituzione.

Posto che il deposito irregolare è un contratto ad effetti obbligatori, nonostante determini il trasferimento della proprietà dei beni fungibili depositati in capo al depositario (art. 1782 del Codice Civile), ai fini della individuazione

del corretto trattamento ai fini IVA occorre valutare l'insieme degli elementi qualificanti la fattispecie.

In particolare, la consegna del bene non è manifestazione della volontà di effettuare una cessione e la successiva riconsegna al soggetto depositante da parte del depositario costituisce adempimento dell'obbligo di restituzione che trova la sua fonte nella causa del contratto di deposito.

Non assumono rilevanza, pertanto, i singoli passaggi del bene dal depositante al depositario, e viceversa, in quanto la fattispecie deve, invece, essere inquadrata come prestazione di servizio per la quale rileva la remunerazione dovuta per l'attività resa dal depositario.

Anche nel servizio di stoccaggio in esame la consegna del gas da parte dei Soggetti Investitori non è manifestazione della volontà di effettuare una cessione del bene e la successiva riconsegna da parte dello Stoccatore Virtuale abbinato costituisce adempimento dell'obbligo di restituzione che trova la sua fonte nel contratto di deposito, conformemente alla volontà legislativa di ottimizzare l'utilizzo delle risorse energetiche disponibili, attraverso lo sviluppo di nuova capacità di stoccaggio.

I contratti tra GSE e Soggetti Investitori e tra GSE e Stoccatore Virtuali, regolano, quindi, un *facere* ed il corrispettivo pattuito rappresenta la remunerazione del servizio di stoccaggio e non il prezzo del gas consegnato. Pertanto, è da escludersi che il trasferimento del gas, dal Soggetto Investitore al GSE e dal GSE allo Stoccatore Virtuale in estate, e dallo Stoccatore Virtuale al GSE e dal GSE al Soggetto Investitore in inverno, nell'operazione descritta realizzino una cessione rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Ad analoghe conclusioni, peraltro, è giunta l'Amministrazione finanziaria con riferimento alla consegna di beni fungibili stoccati ai fini della lavorazione/trasformazione e alla successiva restituzione a lavorazione eseguita (*cfr.* risoluzione n. 141/E del 15 settembre 2000, e risoluzione Min. Finanze n. 500084 del 27 luglio 1974).

Le prestazioni di stoccaggio rese dal GSE e dagli Stoccatore Virtuali, sono, invece, operazioni rilevanti ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo cui “*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*”.

Analoghe considerazioni devono ritenersi riferibili al contratto tra GSE e Stoccatore Virtuale che può essere considerato un contratto di deposito irregolare.

2. Con riguardo al trattamento degli importi dovuti in occasione dell'inadempimento degli obblighi di consegna e riconsegna del gas, si osserva che al verificarsi di tali anomalie viene meno la fattispecie della “consegna e ritiro”, di cui al precedente punto 1, in quanto di fatto si realizza soltanto la fase della consegna o la fase del ritiro del gas.

Emergono quindi elementi che attribuiscono al pagamento di tali importi rilevanza ai fini IVA, anche se ciò non inficia la qualificazione della fattispecie nelle ipotesi di ordinario svolgimento degli accordi negoziali, che resta comunque riconducibile allo schema del deposito irregolare.

Ai sensi dell'articolo 4.2.4 dello Schema di contratto GSE/SI, il Soggetto Investitore, in caso di inadempimento dell'obbligo di consegna del gas naturale, sarà tenuto al pagamento al GSE di un corrispettivo pari al prezzo *spot* del gas nella misura indicata in premessa.

L'eventuale mancata consegna delle quantità di gas dovute dal soggetto investitore, in base alle previsioni contrattuali, non esime lo Stoccatore virtuale dall'obbligo di riconsegna delle quantità convenute, comprese quelle non consegnate.

Ciò non di meno, a condizione che comunichi al GSE tempestivamente, e comunque entro cinque giorni lavorativi, la mancata consegna da parte del Soggetto Investitore, lo Stoccatore virtuale avrà diritto a ricevere, a titolo di

indennizzo, un ammontare pari al prezzo *spot* (*cf.* articolo 4.4, Schema di contratto GSE/SV).

Simmetricamente, ai sensi dell'articolo 4.2 dello Schema di contratto GSE/SV, in caso di inadempimento dell'obbligo di riconsegna, lo Stoccatore Virtuale sarà tenuto al pagamento al GSE di un **corrispettivo** pari al prezzo *spot* del gas.

Il Soggetto Investitore è tenuto a comunicare tempestivamente al GSE, e comunque entro cinque giorni lavorativi, la mancata consegna giornaliera da parte dello Stoccatore Virtuale. La comunicazione attribuisce al Soggetto Investitore il diritto a ricevere un ammontare, a titolo di **indennizzo**, pari al prezzo *spot* (*cf.* articolo 4.2.6., Schema di contratto GSE/SI).

Alla luce del quadro anzi delineato, si ritiene che nell'ipotesi di inadempimento da parte del Soggetto Investitore dell'obbligo di consegna del gas, l'importo dovuto da quest'ultimo costituisce il **corrispettivo** della corrispondente quantità di gas che il Soggetto Investitore ritirerà secondo quanto previsto dal contratto. Si perfeziona, pertanto, tra il GSE e lo stesso Soggetto Investitore una cessione di gas naturale da assoggettare ad IVA all'atto del pagamento.

Analogamente deve essere attribuita all'importo di pari ammontare che lo Stoccatore riceve dal GSE a fronte dell'obbligo di consegnare al Soggetto Investitore anche la quantità di gas non consegnata da quest'ultimo.

In caso di inadempimento dell'obbligo di riconsegna del gas al Soggetto Investitore da parte dello Stoccatore Virtuale, l'importo dovuto da quest'ultimo al GSE si ritiene che costituisca il **corrispettivo** per l'acquisto della corrispondente quantità di gas. Si perfeziona, pertanto, tra il GSE e lo stesso Stoccatore una cessione di gas naturale, soggetta ad IVA.

Analogamente, l'importo di pari ammontare che il Soggetto Investitore riceve dal GSE in caso di inadempimento dell'obbligo di riconsegna da parte dello Stoccatore Virtuale della quantità di gas già consegnata si ritiene che costituisca il corrispettivo di una cessione di gas.

Dall'esame delle disposizioni dei contratti allegati all'istanza emerge che ogni qualvolta, nel flusso continuo tra consegna e ritiro di gas naturale, si verifichi, per l'inadempimento dei soggetti obbligati, uno sbilanciamento tra le quantità consegnate e quelle ritirate, si perfezioneranno tra GSE e Soggetto Stoccatore o tra GSE e Soggetto Investitore delle cessioni di gas rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (*cf.* risoluzione n. 141/E del 15 settembre 2000, e risoluzione Min. Finanze n. 500084 del 27 luglio 1974).

Una conferma della natura corrispettiva degli importi dovuti in occasione degli inadempimenti si ricava dal criterio di determinazione degli importi stessi che sono pari al prezzo *spot*, corrispondente alla media giornaliera delle quotazioni registrate nel giorno gas di mancata consegna nella sessione di negoziazione continua del Mercato del Giorno Prima del Gas, sulla piattaforma del Mercato a Pronti del Gas, moltiplicato per la quantità di gas non consegnata.

Le somme in esame pagate in caso di inadempimento, pertanto, contrariamente a quanto prospettato dall'istante, non possono essere escluse dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alla stregua di penalità.

Non si esprimono valutazioni in relazione alla voce di risarcimento per il maggior danno derivante dall'inadempimento in quanto l'ipotesi è indicata nell'istanza in modo generico e senza riferimento a casi concreti.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE