

Roma, 07 agosto 2008

OGGETTO: Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000– Trattamento IVA applicabile al canone e alla somma una tantum dovute al comune per l'affidamento di distribuzione del gas - articolo 3 e 4 del DPR n. 633 del 1972.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione degli artt. 3 e 4 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 , è stato posto il seguente

QUESITO

Il Comune di ... ha fatto presente di voler procedere all'affidamento, tramite procedura ristretta, della gestione del servizio di distribuzione del gas nel proprio territorio, secondo le modalità previste dall'articolo 14 del decreto legislativo 23 maggio 2000, n. 164.

La decorrenza dell'affidamento è fissata al 1° agosto 2008 e avrà una durata di dodici anni.

L'aggiudicatario del servizio dovrà corrispondere al Comune istante un canone annuo, pari ad una percentuale fissa e invariabile del margine di distribuzione (che attualmente coincide con il valore noto come "VRC"), ed

inoltre, all'atto della firma del contratto di servizio, dovrà versare al medesimo ente una somma "una tantum" pari a euro 250.000,00.

Ciò premesso, il Comune istante chiede di conoscere se le predette somme che percepirà dal soggetto affidatario dovranno essere assoggettate all'imposta sul valore aggiunto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ente interpellante ritiene che il canone annuo e la somma che verrà versata allo stesso "una tantum" dall'aggiudicatario del servizio di distribuzione del gas non rientrino nell'ambito applicativo dell'IVA.

Secondo il Comune istante nell'affidare il servizio di distribuzione del gas, ai sensi del citato 14 del D. Lgs. n. 164 del 2000, esso opera in veste di pubblica autorità, come disposto dall'articolo 4, paragrafo 5, della Sesta Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 388, (attualmente trasfuso nell'articolo 13, paragrafo 1, della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'individuazione del trattamento tributario applicabile, ai fini IVA, alla fattispecie rappresentata richiede, in primo luogo, la verifica della soggettività passiva del Comune interpellante agli effetti di tale imposta ai sensi della normativa comunitaria.

L'articolo 13, paragrafo 1, della Direttiva CE n. 112 del 2006 (già art. 4, paragrafo 5 della Sesta Direttiva n. 388 del 1977) prevede che gli enti di diritto pubblico, fra i quali sono compresi i Comuni, non assumono la soggettività passiva, agli effetti dell'IVA, per le attività od operazioni rese nella veste di "pubblica autorità", anche se per tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni, sempre che l'esclusione dal tributo delle medesime attività non comporti distorsioni di concorrenza di una certa rilevanza

e sempre che le medesime attività non rientrino fra quelle individuate nell'allegato I della suddetta Direttiva, quando esse non siano trascurabili.

Riguardo alla nozione di "pubblica autorità", la Corte di Giustizia, con sentenza del 14 dicembre 2000, causa n. C-446/98, ha precisato che per definire se un ente pubblico agisca o meno in veste di pubblica autorità non assumono alcuna rilevanza né l'oggetto e lo scopo dell'attività, né la circostanza che i beni utilizzati nello svolgimento dell'attività stessa appartengano al demanio o al patrimonio dell'ente pubblico.

Secondo la Corte di Giustizia risultano, invece, determinanti le "modalità di esercizio dell'attività": in particolare, il non assoggettamento ad IVA degli enti pubblici dipende dalla circostanza che detti enti agiscano in quanto "soggetti di diritto pubblico" oppure in quanto "soggetti di diritto privato", cioè alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati. La Corte di Giustizia precisa, quindi, che l'unico criterio per distinguere le attività degli enti pubblici rese in quanto "soggetti di diritto privato" da quelle rese dagli stessi in quanto "soggetti di diritto pubblico" è "il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale".

Ciò implica un'analisi dell'attività svolta dall'ente pubblico nei propri rapporti con altri soggetti, per verificare se detta attività sia caratterizzata dall'esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui, in via bilaterale, le reciproche posizioni soggettive.

Tutto quanto sopra rappresentato, con riferimento al caso di specie, si fa presente che, in seguito all'affidamento del servizio di distribuzione del gas da parte del Comune di ..., i rapporti tra detto Comune interpellante e il soggetto affidatario della gestione del servizio saranno disciplinati da un contratto di servizio.

Da tale atto emergono, a carico del soggetto gestore, i seguenti adempimenti: garantire la distribuzione del gas nella più assoluta trasparenza e secondo i principi che regolano la parità di trattamento degli utenti (art. 1),

assicurando la regolarità e la qualità dell'erogazione stessa (art. 13); eseguire le opere di metanizzazione del territorio comunale ed ogni altra opera connessa con il servizio di distribuzione del gas (art. 2); provvedere all'avviamento degli eventuali impianti realizzati entro e non oltre il termine massimo di trenta giorni dal completamento degli stessi (art. 6); provvedere alla manutenzione straordinaria degli stessi impianti gestiti (art. 10), nonché alla loro manutenzione ordinaria (art. 14); realizzare gli eventuali interventi volti ad estendere e a potenziare gli impianti per una corretta esecuzione del servizio (art. 11); svolgere attività di ricerca e progettazione e finanziare interventi volti all'innovazione tecnologica al fine di perseguire, conformemente a quanto disposto dal D. Lgs. n. 164 del 2000, il risparmio energetico e lo sviluppo rinnovabili (art. 16); provvedere all'allacciamento degli utenti al servizio (art. 12) e all'attività di dispacciamento della rete di distribuzione (art. 19);

Il gestore dovrà inoltre corrispondere al Comune, per l'affidamento del servizio, un canone annuo calcolato come percentuale, fissa e invariabile, del Margine di Distribuzione, definito dall'Autorità Garante dell'Energia elettrica e del Gas, che spetta al gestore stesso in virtù dei quantitativi di gas distribuiti e transitati nella rete (art. 21), nonché, come risulta dall'istanza di interpello una cifra, da versare "una tantum", (pari a euro 250.000,00) all'atto della firma del contratto di servizio.

L'ente affidante, invece, ai sensi dell'art. 26 del contratto di servizio, oltre ad affidare il servizio di distribuzione del gas al soggetto gestore: dovrà svolgere le attività di indirizzo, di vigilanza, di programmazione e di controllo delle attività svolte dal gestore; potrà accedere agli impianti e alle reti, che al termine del periodo dell'affidamento rientrano nella piena disponibilità del medesimo ente ai sensi dell'articolo 14, comma 4, del citato D.Lgs. n. 164 del 2000 e dell'articolo 28 del contratto di servizio; potrà controllare la qualità del gas fornito attraverso propri incaricati.

Dalle disposizioni del contratto di servizio sopra richiamate emerge che il rapporto fra Comune di ... e gestore del servizio è regolamentato sulla base di

una pattuizione bilaterale che, pur presentando alcuni profili amministrativi, in considerazione dell'interesse pubblicistico sotteso all'erogazione del servizio, concretizza una modalità di svolgimento dell'attività tipica degli operatori economici privati, basata sulla previsione delle reciproche obbligazioni e posizioni soggettive.

Ciò posto, atteso che, in forza dei principi recati dalla normativa comunitaria, il Comune istante non agisce in veste di pubblica autorità, ai fini della soluzione del quesito prospettato, occorre verificare se sussistano in capo allo stesso, alla luce delle previsioni recate dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1927, n. 633, i presupposti oggettivo e soggettivo dell'IVA.

L'art. 1 del citato DPR n. 633 del 1972 stabilisce che sono rilevanti agli effetti del tributo le "cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate (.) nell'esercizio di imprese".

La nozione di prestazioni di servizi è recata dal successivo art. 3, primo comma, del medesimo decreto, secondo cui assumono rilevanza ai fini del tributo "le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 4, quarto comma, del citato DPR n. 633 del 1972 dispone che per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale - tra i quali rientrano gli enti locali - si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali.

Per esercizio di attività commerciali s'intende, ai sensi dell'art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva" delle attività commerciali individuate dall'art. 2195 c.c., anche se non sono organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività dirette alla prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., se organizzate in forma d'impresa.

L'organizzazione in forma d'impresa sussiste quando per lo svolgimento di un'attività viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico, qualora, cioè, l'attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità ed abitudine.

Detti connotati sussistono sia nel caso in cui venga compiuta una serie coordinata di atti ed operazioni, sia nel caso in cui venga compiuto un unico affare, in considerazione della rilevanza economica dello stesso e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici.

Da quanto sopra consegue, con riferimento al caso di specie, che l'ente locale, obbligandosi a permettere al gestore l'utilizzazione, lo sfruttamento e la realizzazione della rete e degli impianti, pone in essere un prestazione di servizi rilevante ai fini IVA ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633 del 1972 e percepisce, a fronte di tale obbligazione di permettere, un canone composto sia dall'importo annuo erogato (percentuale fissa del Margine di Distribuzione) sia dall'importo erogato "una tantum".

Relativamente al profilo soggettivo, si evidenzia che lo stesso potrà considerarsi sussistente, nel caso di specie, laddove il Comune agisca nell'ambito di un'attività d'impresa e, in particolare, laddove l'ente locale, nell'affidamento del servizio di cui trattasi e nello svolgimento dei poteri di controllo, vigilanza e programmazione previsti dal contratto di servizio, realizzi un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico, secondo i parametri sopra evidenziati.

Ricorrendo il predetto requisito soggettivo, che investe una questione di fatto il cui concreto accertamento esula dalle prerogative esercitabili dall'Agenzia delle Entrate in sede di trattazione dell'interpello, il canone percepito dal Comune istante, composto sia dall'importo annuo che dalla somma versata "una tantum", dovrà essere assoggettato all'IVA.

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