

Risposta n. 207/2024

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette – IVA e imposta di registro – dell'operazione di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale

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

QUESITO

In data ... il Comune Alfa ("Stazione Appaltante") ha pubblicato la gara per l'affidamento in concessione del servizio di distribuzione del gas naturale nell'ambito territoriale di ... con decorrenza dal 1° febbraio 2024 e per una durata di dodici anni. Tale servizio era precedentemente gestito da Beta (nel seguito "Gestore Uscente").

Il bando della Stazione Appaltante prevedeva a carico di Gamma (Gestore Entrante) i seguenti obblighi:

- corrispondere al Gestore Uscente il valore di rimborso a fronte del quale avrebbe acquisito, per la durata dell'affidamento, la proprietà degli impianti di distribuzione o di

una loro porzione; tale valore di rimborso è il risultato della somma del valore dei singoli beni oggetto di trasferimento, determinato secondo il criterio VIR (Valore Industriale Residuo);

- subentrare nelle obbligazioni finanziarie del Gestore Uscente relative agli investimenti realizzati nel precedente periodo di affidamento o indennizzarlo per l'estinzione delle obbligazioni finanziarie, oltre a

- subentrare nei contratti pubblici e privati, relativi allo svolgimento del servizio di distribuzione e connessi alla proprietà degli impianti (quali servitù e concessioni di attraversamento);

- assumere, salvo espressa rinuncia degli interessati e ferma restando la risoluzione del rapporto di lavoro con il Gestore Uscente, il personale dipendente inerente al servizio di distribuzione del gas naturale come individuato in uno degli allegati del bando.

Con determinazione dirigenziale n.... Gamma si è aggiudicata la gara per l'affidamento in concessione del servizio di distribuzione del gas naturale.

A seguito di tale aggiudicazione, l'Istante ha assunto:

- l'affidamento da parte della Stazione Appaltante, tramite un'unica nuova concessione, del servizio pubblico di distribuzione del gas naturale per una durata di 12 anni, regolato dal Contratto di Servizio sottoscritto tra la Stazione Appaltante e l'Istante;

- la proprietà degli impianti dal Gestore Uscente, il cui trasferimento si è perfezionato con la sottoscrizione del verbale di consegna tra il Gestore Uscente e il Gestore Entrante e previo pagamento da parte di quest'ultimo del valore di rimborso di cui sopra. Il valore provvisorio del trasferimento quantificato ai fini del Verbale di

Consegna in base alle consistenze comunicate alla data del 31 dicembre 2022 ammonta a complessivi euro ..., di cui euro per i beni mobili e euro ... per i beni immobili, ed è oggetto di conguaglio per tener conto della consistenza effettiva dei beni alla data di subentro; tale verbale di consegna reca al suo interno l'indicazione dei beni oggetto di trasferimento da Beta a Gamma, ossia i beni strumentali all'esercizio del servizio di distribuzione del gas naturale nel territorio di, tra i quali figurano beni mobili (quali rete, condotte, impianti di protezione catodica, impianti di regolazione e misura, impianti di derivazione di utenza, gruppi di misura etc.) e immobili (quali fabbricati industriali e terreni).

L'Istante precisa che nel verbale di consegna non figurano: a) tra le attività materiali, i fabbricati ad uso ufficio o magazzino, gli automezzi del personale e gli strumenti di lavoro del personale operaio (abbigliamento da lavoro, attrezzi, utensili, etc.) e impiegatizio (es: laptop, telefoni, pc, etc.); b) attività immateriali, quali marchi, brevetti e concessione; c) contratti diversi da quelli strettamente connessi ai beni materiali la cui proprietà viene trasferita (es. attraversamenti e servitù per tubazioni); d) passività finanziarie legate agli impianti.

Gamma ha dunque presentato l'interpello in oggetto ai fini della corretta qualificazione ai fini delle imposte indirette - IVA e imposta di registro - dell'operazione di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale da parte del Gestore Uscente a favore del Gestore Entrante e del pagamento del relativo corrispettivo, ovvero se tale operazione configuri una cessione di beni o una cessione d'azienda.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di poter qualificare ai fini fiscali l'operazione derivante dall'aggiudicazione della gara indetta per l'affidamento del servizio di distribuzione del gas naturale di Beta come cessione di singoli beni, imponibile ai fini IVA ai sensi del d.P.R. 633 del 1972 (di seguito anche Decreto IVA) e non quale cessione di ramo d'azienda (assoggettata, invece, ad imposta di registro in misura proporzionale ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'articolo 2, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'articolo 2, comma 1, della Tariffa, parte I, allegata).

A tale riguardo l'Istante evidenzia che l'affidamento della concessione per la gestione della distribuzione del gas naturale avviene, in forza del Decreto Letta (d.Lgs. n. 164 del 2000) e dei vari Decreti attuativi per la liberalizzazione del mercato del gas, mediante l'aggiudicazione di una gara pubblica: al termine del periodo transitorio previsto dal d.Lgs. n.164 del 2000 (più volte prorogato nel tempo), nel caso di specie, il Comune Alfa ha, infatti, pubblicato un bando per la cessione della proprietà delle reti di distribuzione e per l'affidamento del servizio di distribuzione del gas naturale.

Il Contratto di Servizio che disciplina, per tutta la durata dell'affidamento (concessione), i rapporti tra Gestore Entrante e Stazione Appaltante ai fini dello svolgimento del servizio di distribuzione del gas naturale è nuovo, differente ed autonomo rispetto ai contratti di servizio stipulati precedentemente dal Gestore Uscente, per cui vi è una netta discontinuità tra la posizione del Gestore Entrante (Gamma) che si aggiudica una "nuova" concessione, e la posizione del Gestore Uscente (Beta) la cui concessione, completato il periodo transitorio di cui al Decreto Letta, cessa di esistere.

A ciò si aggiunga che il possesso della concessione è il presupposto per poter esercitare l'attività di distribuzione del gas naturale in un determinato ambito territoriale

e, pertanto, nel caso in esame, non essendo tale concessione compresa tra i beni (immateriali) oggetto del trasferimento tra Gestore Uscente e Entrante (in quanto si deve necessariamente partecipare ad una gara per la sua aggiudicazione), viene a mancare uno degli elementi essenziali per poter, anche in astratto, configurare tale trasferimento quale cessione "d'azienda" o di "ramo d'azienda".

Secondo l'Istante, nella fattispecie in esame, il complesso di beni trasferiti dal Gestore Uscente al Gestore Entrante costituisce un insieme di beni singolarmente valorizzati e riportati in uno degli allegati al Verbale di Consegna, non oggetto di contrattazione tra le parti o di valutazione preliminare prima dell'aggiudicazione della gara, inidonei, quindi, di per sé a poter esercitare l'attività in assenza di una concessione.

Inoltre, al nuovo gestore non è consentito, dalla normativa di gara, di effettuare una *due diligence* o di ottenere informazioni riguardanti situazioni aziendali differenti rispetto a quelle espressamente previste dalla normativa al fine di poter effettuare il processo necessario per le valutazioni di un'azienda o di un ramo d'azienda. Ancora, nessun altro rapporto giuridico attivo/passivo viene trasferito dal Gestore Uscente al Gestore Entrante (oltre a quelli strettamente connessi allo svolgimento del servizio di distribuzione del gas, alla proprietà degli impianti) né viene trasferito personale di tipo manageriale con responsabilità decisionali, ma solamente dipendenti tecnici/operai.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In merito agli aspetti qualificatori del presente interpello, si osserva che la risposta all'interpello in esame è resa in base agli elementi, ai documenti e ai fatti forniti dall'Istante, qui assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e

correttezza, con riserva di eventuale riscontro nelle opportune sedi, e non comporta alcuna valutazione sulla correttezza dei valori e dei corrispettivi indicati in istanza e nella documentazione allegata, restando al riguardo impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Venendo al merito della questione oggetto di interpello, alla luce del contenuto del verbale di consegna sottoscritto il 31 gennaio 2024 prodotto dall'Istante nel corso dell'istruttoria (di seguito "Verbale di Consegnna"), si confermano in questa sede le conclusioni contenute nella Risposta n. 455 del 2023, resa a seguito dell'istanza di interpello presentata da Beta, secondo cui nel caso di specie "...sono riscontrabili gli elementi che contraddistinguono un trasferimento d'azienda o di un ramo d'azienda, nel senso chiarito dalla Corte di Giustizia UE", non ravvisandosi, di converso, le condizioni per ritenere applicabili alla fattispecie in argomento le indicazioni contenute nella Risposta n. 108 del 2021.

Come chiarito nella Risposta n. 455 del 2023 e nella Risposta n. 546 del 2020, cui si rimanda per ogni ulteriore dettaglio, gli elementi che contraddistinguono un complesso aziendale sono, tra l'altro, rappresentati:

- a) dalla possibile prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del cessionario con un complesso di beni materiali e immateriali che permetta di svolgere un'attività economica autonoma e attuale (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, causa n. C497/01 del 27 novembre 2003, punti 40 e 44);
- b) dal mantenimento da parte del suddetto complesso di beni di sua identità funzionale anche successivamente al suo trasferimento (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, causa n. C444/10 del 10 novembre 2011, punto 25).

Nel caso di specie risultano soddisfatti entrambi i requisiti sovraesposti.

Occorre rilevare, a tale proposito, che a differenza del caso affrontato da questa Agenzia nella Risposta n. 108 del 2021, il trasferimento non ha avuto ad oggetto singoli beni strumentali (ossia prevalentemente automezzi), suscettibili, in astratto, di diverse utilizzazioni economiche (sebbene, in concreto, vincolati all'attività di trasporto pubblico locale) ma una "universitas" di beni e di rapporti giuridici con una chiara identità funzionale, destinata, in via univoca ed esclusiva, all'esercizio dell'attività economica di distribuzione del gas naturale nell'ambito territoriale di Alfa (precedentemente gestita dal Gestore Uscente Beta), ed idonea a consentire, senza bisogno di radicali trasformazioni, l'esercizio della medesima attività da parte del Gestore Entrante.

Il trasferimento della piena proprietà di detta "universitas", avvenuto con la sottoscrizione del Verbale di Consegna, ha, inoltre, prodotto l'effetto di determinare la *"prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del cessionario con un complesso di beni materiali e immateriali che permetta di svolgere un'attività economica autonoma e attuale"*.

Si richiama a tale riguardo quanto previsto all'articolo 2.1 del suddetto Verbale a mente del quale *"In forza della sottoscrizione del presente Verbale e del Contratto di Servizio, il Gestore Entrante subentra, a decorrere dalla data del Subentro, nel servizio di distribuzione del gas naturale nei territori dei comuni facenti parte dell'ambito territoriale minimo di Alfa nonché nei diritti e nell'obbligazioni correlate alla proprietà degli impianti, scaturenti dai contratti, permessi, concessioni rilasciate da enti pubblici e/o privati e nell'eventuali servitù costituite sui fondi attraversati o comunque interessati dalle condotte/impianti/struttura consegnati [...]"*.

Inoltre, va evidenziato che lo stesso Verbale di Consegnna prevede, all'articolo 13, che "*In relazione ai contratti di somministrazione di servizi in essere (Energia Elettrica, Gas, Reti telematiche etc.), il Gestore Uscente si impegna a non presentare formale disdetta prima di 90 (novanta) giorni dal Subentro, periodo tecnico entro il quale il Gestore Uscente ed il Gestore Entrante si coordineranno per la presentazione delle volture e/o per l'attivazione dei nuovi contratti di somministrazione di servizi intestati al Gestore Entrante*".

Le disposizioni del Verbale di Consegnna sopra riportate inducono a ritenere che non vi sia nel caso di specie quella "netta discontinuità" tra la posizione del Gestore Entrante e quella del Gestore Uscente, riscontrabile invece nella fattispecie descritta nella Risposta n. 108 del 2021, ove alla traditio dei beni non è correlato alcun subentro nei rapporti giuridici attivi e passivi correlati ai medesimi - cfr. il parere dell'Avvocatura regionale trascritto nel corpo della citata Risposta.

In conclusione, quanto sino a ora rilevato induce a ritenere che il trasferimento descritto dall'Istante non sia rilevante ai fini IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del Decreto IVA avendo detta operazione per oggetto non singoli beni, bensì un complesso di beni e di rapporti giuridici suscettibile di consentire l'esercizio dell'attività di impresa in capo al Gestore Entrante, nel senso prima chiarito, e che detta caratteristica fosse anche preesistente al trasferimento stesso.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)