

Risposta n. 853/2021

OGGETTO: Acquisti effettuati durante la fase di liquidazione della società - Detrazione IVA - Art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società istante, Alfa S.r.l. in liquidazione, fino alla sua messa in liquidazione, è stato uno dei principali operatori di mercato per quanto attiene l'attività di importazione e rivendita all'ingrosso di gas naturale.

Alfa è stata costituita nel 2008 da parte di sei società c.d. *multiutilities* al fine di creare un ente comune che fungesse da "centro di acquisto" per conto dei soci e/o delle loro società commerciali (di seguito, "Commercial Companies") del gas naturale.

Al fine di garantire la sicurezza degli approvvigionamenti e la continuità nelle forniture di gas naturale, la società istante ha sottoscritto, in data 7 agosto 2009, un contratto di tipo "long term" con la società estera Beta, il quale, conformemente alla prassi di mercato, prevede un prezzo di acquisto del gas legato all'andamento del petrolio e la c.d. formula "take or pay" (tale clausola contrattuale obbliga l'acquirente a corrispondere comunque il prezzo di una quantità minima di gas fissata dal contratto anche nell'eventualità che lo stesso non venga ritirato).

La società istante ha acquisito, altresì, dalla società Gamma la titolarità della

capacità di trasporto del gas naturale all'interno del gasdotto Gamma (di seguito, "quote Gamma"), asset indispensabile al fine di esercitare l'attività di importazione del gas naturale proveniente dal paese della società Beta, per complessivi Kwh/h, di cui Kwh/h aventi durata sino al 30 settembre 2028 e Kwh/h sino al 30 settembre 2029.

La titolarità delle quote Gamma ha comportato (e comporta tuttora) l'obbligo da parte di Alfa di versare un canone alla società che gestisce il gasdotto, indipendentemente dall'effettivo utilizzo dello stesso, per il trasporto del gas naturale fino al confine italiano (c.d. clausola "ship or pay").

Nel 2012, l'Assemblea straordinaria dei soci di Alfa ne ha deliberato la messa in liquidazione.

Alfa ha provveduto, quindi, a dismettere le ulteriori attività esercitate prima della messa in liquidazione, limitando la propria attività esclusivamente alla rivendita del gas acquistato tramite il Contratto con Beta alle Commercial Companies (ed alle attività ad essa conseguenti). Sono stati, pertanto, mantenuti esclusivamente i contratti necessari a garantire tale attività, la cui interruzione avrebbe generato una onerosità eccessiva, quali il Contratto con Beta ed il contratto per la gestione delle quote Gamma.

Dal 1° ottobre p.v., cesserà il Contratto stipulato con Beta per l'approvvigionamento del gas naturale venendo meno, di conseguenza, la rivendita di tale commodity alle Commercial Companies, che costituisce l'unica attività il cui svolgimento è consentito ad Alfa per effetto della messa in liquidazione.

Anche in assenza di ricavi, la società istante dovrebbe, comunque, continuare a versare il corrispettivo previsto dal Contratto stipulato con Gamma sino a scadenza, circostanza che allungherebbe inutilmente la liquidazione e potrebbe pregiudicarne la chiusura *in bonis*. Per ovviare a tali inconvenienti, Alfa ha deciso di optare per il trasferimento delle quote di capacità di trasporto del gas ed ha, indetto, a tal fine, una gara volta a individuare uno o più soggetti interessati ad acquisire (integralmente o in

parte) le quote Gamma.

L'offerta delle società interessate all'acquisto delle quote Gamma prevede la corresponsione di un c.d. "prezzo negativo", vale a dire il pagamento da parte di Alfa ai cessionari di una somma di denaro al fine di perfezionare il trasferimento delle capacità di trasporto.

La società istante fa presente che tale possibilità è esplicitamente prevista, oltre che dal disciplinare di gara, dalle condizioni del contratto standard di cessione di capacità redatto dalla European Federation of Energy Traders, in quanto, alla luce delle dinamiche presenti all'interno del mercato del gas naturale (e dell'energia elettrica), è possibile che il costo della capacità di trasporto (così come quello delle *commodity* cedute) sia superiore al valore di mercato al momento della cessione.

Nonostante la corresponsione di un c.d. "prezzo negativo", l'operazione è da ritenersi economicamente conveniente per la società istante, posto che il costo sopportato per la gestione del Contratto stipulato con Gamma sino alla scadenza sarebbe stato superiore al corrispettivo riconosciuto per l'assegnazione delle quote Gamma agli offerenti.

Alfa ha, dunque, assegnato la gara ad alcune società riconducibili ai gruppi dei suoi soci (di seguito "Società Offerenti"), prevedendo un trasferimento integrale delle quote Gamma. A seguito di ciò, le Società Offerenti hanno emesso apposita fattura, in proporzione alla quota di capacità acquistata, per complessivi Euro, pari alla somma che Alfa deve corrispondere a fronte del trasferimento delle quote Gamma oltre ad IVA al 22 per cento.

Tanto premesso, la società istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di detrarre l'IVA addebitata in fattura da parte delle Società Offerenti a titolo di rivalsa, con la conseguente possibilità di chiedere il rimborso di tale imposta in sede di dichiarazione e/o di utilizzarla in compensazione (verticale e/o orizzontale).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che nell'ambito dell'operazione in questione ciò che diventa prevalente non è tanto il trasferimento di beni immateriali (*i.e.* le quote Gamma), quanto piuttosto il servizio reso aa Alfa dalle Società Offerenti - territorialmente rilevante in Italia - avente ad oggetto l'"accollo", da parte di dette società (cessionarie delle quote Gamma) di "elementi negativi" costituiti dagli obblighi di natura economica e giuridica derivanti dal Contratto stipulato con Gamma. A seguito di tale operazione, infatti, le Società Offerenti, subentrando nell'esecuzione di detto contratto, si impegnano ad assumere gli obblighi di natura economica e giuridica da esso derivanti consentendo alla società istante di concludere *in bonis* la procedura di liquidazione prima della naturale scadenza del contratto.

Posto che nel caso di specie non sono ravvisabili circostanze per cui la detrazione dell'IVA potrebbe essere limitata in tutto o in parte ai sensi degli artt. 19 eseguenti del d.P.R. n. 633 del 1972, ad avviso della società istante, l'IVA relativa al trasferimento delle quote Gamma, addebitata in via di rivalsa dalle Società Offerenti, è detraibile, in quanto tale prestazione di servizi posta in essere nell'esercizio dell'attività di impresa della società medesima soddisfa il requisito di inerenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di verificare se nel caso in esame ricorrano i presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa alla società istante dalle Società Offerenti, cessionarie delle quote Gamma, è opportuno esaminare, preliminarmente, le caratteristiche dell'operazione descritta dalla società istante, tenendo conto della volontà espressa dalle parti (*i.e.* società istante e Società Offerenti), nonché della funzione economico-individuale del contratto posto in essere.

Ad ogni buon conto, si fa presente che le valutazioni di carattere fiscale che seguono prendono atto acriticamente dello schema negoziale adottato dalla società

istante per la cessione delle quote Gamma e prescindono da ogni considerazione circa l'idoneità del suddetto schema a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico (ex art. 1322 del codice civile).

In base alle clausole dello schema di contratto con il quale la società istante ha ceduto le quote Gamma (*i.e.* la capacità di trasporto del gas naturale all'interno del gasdotto Gamma) alle Società offerenti, la cessione delle quote diverrà efficace tra le parti dal momento in cui sia ottenuta la "convalida" della società Gamma, dalla quale la società istante ha acquisito la titolarità di dette quote.

Una volta ottenuta la convalida della società Gamma, le Società Offerenti acquisiranno le quote Gamma e subentreranno ad Alfa in tutti i diritti e gli obblighi derivanti dalla titolarità di dette quote e dai relativi contratti di trasporto con la società Gamma. Le società cessionarie resteranno esclusive responsabili per ogni inadempienza o violazione di disposizioni inerenti all'utilizzo delle quote Gamma.

Sempre sulla base delle pattuizioni in essere tra le parti, stante l'asserita "antieconomicità" della titolarità della capacità di trasporto e delle obbligazioni che dalla stessa derivano in forza del contratto di trasporto stipulato da Alfa con la società Gamma, Alfa (*i.e.* il cedente) si è obbligata a pagare alle Società Offerenti (*i.e.* cessionarie) una somma di denaro, al fine di ristabilire l'equilibrio economico tra le parti e il corretto sinallagma contrattuale, in conformità con quanto previsto dal contratto *standard* di cessione di capacità redatto dalla Federazione europea dei commercianti di energia (*i.e.* European Federation of Energy Traders).

In particolare, la titolarità delle quote Gamma è considerata "antieconomica" in quanto "*il valore atteso di tali obblighi contrattuali eccede il valore atteso dei benefici economici conseguibili per mezzo della titolarità della capacità di trasporto*".

Alla luce delle clausole contrattuali previste dallo schema di contratto di cessione delle quote Gamma, ad avviso della scrivente, lo schema negoziale utilizzato per regolamentare i rapporti tra Alfa e le Società Offerenti è riconducibile, nella sua struttura, ad una forma di cessione del contratto (ai sensi dell' articolo 1406 del codice

civile), con cui Alfa (i.e. cedente) trasferisce alle Società Offerenti (i.e. cessionarie), non soltanto le quote Gamma, bensì l'intera posizione contrattuale (diritti e obblighi) derivante dal precedente contratto stipulato con la società Gamma, la cui efficacia è subordinata al consenso (i.e. convalida) da parte della stessa società Gamma (i.e. contraente ceduto).

Non possono, tuttavia, sottacersi gli elementi di peculiarità della fattispecie, caratterizzata dall'"inversione" delle prestazioni a carico delle parti, in quanto nel caso di specie è il cedente (i.e. Alfa) a pagare una somma di denaro al cessionario (i.e. le Società Offerenti).

In relazione a tali caratteristiche quella realizzata dalle parti risponde allo schema contrattuale atipico della c.d. "vendita inversa" o "vendita a prezzo negativo".

In linea generale, nell'ambito di tale schema negoziale atipico, i principali obblighi del cedente consistono nella cessione del bene e nel pagamento del corrispettivo concordato. Il cessionario, dal canto suo, diviene proprietario del bene (circostanza che, nel caso di specie, rappresenta un obbligo contrattuale di natura primaria), acquistandone la materiale disponibilità, e "si impegna" ad eliminare il relativo vincolo e a tenere indenne e manlevato il precedente titolare per eventuali conseguenze negative che potrebbero sorgere a carico di quest'ultimo in relazione al rapporto intercorso con il bene nel periodo precedente la conclusione del contratto.

In base all'orientamento della Corte di Cassazione, tale fattispecie contrattuale è riconducibile nell'ambito dei contratti a titolo oneroso, sebbene sia contraddistinta dal peculiare vantaggio del cedente conseguito tramite la cessione del bene, consistente nel risparmio di spesa ovvero nella dismissione del bene ritenuto non più strategico, nonché nella liberazione delle responsabilità derivanti dal rapporto con il bene (Cass.civ., Sez. V, sentenza 12 febbraio 2020, n. 21701; Cass. civ., Sez. V Ordinanza 25 gennaio 2019, n. 2146).

In considerazione delle peculiarità che, nei termini anzidetti, presenta l'operazione argomento, la stessa costituisce, ai fini IVA, una prestazione di servizi

(verso corrispettivo) derivante da obbligazioni di fare, non fare o permettere (qualunque ne sia la fonte) di cui all'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In tal senso, le somme pagate da Alfa alle Società Offerenti, costituiscono, dunque, il corrispettivo di una prestazione di servizio resa dalle Società Offerenti a favore della società istante, rilevante ai fini IVA, individuabile nell' "esonero" della società istante dal complesso dei problemi/vincoli economici e giuridici derivanti dal contratto stipulato da Alfa con la società Gamma.

Così inquadrato il rapporto in essere tra le parti, per quanto riguarda il diritto alla detrazione dell'imposta, in via generale, sia la normativa comunitaria sia la normativa interna (rispettivamente, art. 168 della direttiva 2006/112/CE e art. 19 del d.P.R. n.633 del 1972) postulano, ai fini del diritto a detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati dal soggetto passivo, la verifica della necessaria correlazione tra l'acquisto dei beni e dei servizi acquistati ed il loro impiego o utilizzo nell'attività imponibile esercitata dal medesimo soggetto.

La legittimazione alla detrazione dell'imposta richiede, quindi, *in primis*, l'inerenza, anche solo potenziale, dei beni e servizi acquistati all'esercizio dell'attività d'impresa del soggetto passivo; in secondo luogo, occorre verificare che i beni e i servizi inerenti all'esercizio d'impresa non siano destinati ad operazioni esenti o, comunque, non soggette all'imposta (salve le esclusioni elencate dal terzo comma dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972).

Ai fini che qui interessano, è necessario verificare se il presupposto dell'inerenza possa considerarsi realizzato nella fase "estintiva" della società (*i.e.* la liquidazione della società istante), quale condizione legittimante, nei termini anzidetti, la detrazione dell'imposta.

È il caso di evidenziare che l'operazione di cessione delle quote Gamma è posta in essere nella fase di liquidazione della società istante e, per espressa ammissione della società istante, è funzionale e concludere *in bonis* la procedura di liquidazione prima della naturale scadenza del contratto stipulato con Gamma (prevista tra più di 7

anni).

In linea di principio, la messa in liquidazione non comporta automaticamente la cessazione dell'attività, la fase di liquidazione rappresenta l'ultima fase della vita di una società ma resta pur sempre parte dell'attività d'impresa.

In tal senso si è espressa, altresì, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea chiarendo che *"poiché l'attività deve essere considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, il semplice fatto che l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un soggetto passivo modifichi, in virtù delle modalità previste al riguardo dal diritto nazionale, le finalità delle operazioni di tale soggetto passivo, nel senso che tali finalità non comprendono più la gestione corrente della sua impresa, ma riguardano unicamente la sua liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti seguita dal suo scioglimento, non può, di per sé, incidere sulla natura economica delle operazioni effettuate nell'ambito di tale impresa"* (cfr. sentenza 3 giugno 2021, causa C-182/20).

Nel presupposto, quindi, che le operazioni effettuate durante la fase di liquidazione della società possano essere considerate come parte dell'attività d'impresa (sempre che finalizzate al realizzo del patrimonio aziendale e svolte in un lasso di tempo strettamente necessario alla conclusione delle operazioni di liquidazione), si ritiene che - in ossequio al principio di neutralità dell'IVA - debba riconoscersi, in linea di principio, il diritto alla detrazione dell'IVA per acquisti che, come nel caso in esame, sono effettuati nello svolgimento dell'attività liquidatoria, una volta accertato il nesso di diretta strumentalità tra l'impiego dei beni e servizi acquistati e lo svolgimento dell'attività liquidatoria.

In virtù delle considerazioni sopra esposte e in considerazione dell'inquadramento nei termini anzidetti dell'operazione posta in essere tra Alfa e le Società Offerenti, alla società istante va riconosciuto il diritto di portare in detrazione l'IVA corrisposta in rivalsa relativa all'operazione di cessione delle quote Gamma, ovvero il diritto di chiederne il rimborso.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)