

RISOLUZIONE N. 28/E



Roma, 1 aprile 2010

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

***OGGETTO: Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Servizio di fornitura di energia termica - interpretazione del punto
122, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del punto 122, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

Quesito

L'istante, "ALFA Società Cooperativa" (d'ora in avanti Cooperativa), fa presente di essere stata costituita per volontà del Comune di ... al fine di erogare i servizi di riscaldamento e di acqua calda sanitaria a tutti i fabbricati situati nel quartiere residenziale X di

Per previsione statutaria possono essere soci della Cooperativa solo i proprietari e i titolari di diritti reali su immobili facenti parte del comprensorio costituito dal nucleo residenziale X. Attualmente la Cooperativa fornisce i servizi a 1538 utenze, di cui 1433 sono riferibili a soci. In particolare, 1.427 sono persone fisiche che utilizzano l'energia termica somministrata per il riscaldamento per uso domestico; 6 sono persone giuridiche; 2 sono cooperative e 3 sono società private.

La centrale termica è composta dall'immobile più propriamente adibito a centrale, dagli impianti in esso contenuti, dalla rete di condotte per la distribuzione del fluido scaldante, dagli edifici adibiti a sottostazione di scambio e dagli impianti in essi contenuti.

L'energia termica e l'acqua calda prodotti dalla Cooperativa sono distribuiti dalla Cooperativa attraverso la propria rete ai singoli condomini siti nel quartiere X. Attualmente la produzione di energia termica avviene attraverso sei caldaie tradizionali.

La Cooperativa vuole ora dotarsi di un impianto di cogenerazione ad alto rendimento attraverso la riqualificazione dell'impianto esistente; per tale motivo intende stipulare con la BETA S.p.A. (fornitore) un contratto per la realizzazione del predetto impianto, che contempli anche la fornitura e posa in opera degli impianti meccanici, nonché di quelli elettrici complementari e di termoregolazione e contabilizzazione. Tra le prestazioni oggetto del contratto rientrano la conduzione, gestione e manutenzione, anche straordinaria, *full service* del sistema e dell'impianto.

Il sistema, comprese le pertinenze e gli accessori, rimarrà di proprietà del fornitore per tutta la durata del contratto, al termine del quale subordinatamente all'avvenuto pagamento di tutte le somme dovute, passerà automaticamente in proprietà del cliente senza alcun corrispettivo ulteriore.

Come evidenziato nella documentazione integrativa pervenuta, la Cooperativa riceverà direttamente dal fornitore BETA SpA l'energia termica prodotta dalla centrale (così come previsto nel 'Contratto per la fornitura di un servizio integrato'), provvedendo poi a redistribuire detta energia per mezzo della propria rete di distribuzione a favore dei soci, consumatori finali.

Il pagamento dovrà avvenire in sette anni attraverso una maggiorazione di prezzo della fornitura dell'energia termica erogata. In particolare, per i primi sette anni, l'energia termica verrà prodotta dalla centrale gestita dal fornitore dell'impianto e rivenduta da quest'ultimo alla Cooperativa.

Ciò premesso, la Cooperativa chiede di sapere quale sia l'aliquota IVA che dovrà applicare nella fatturazione ai propri utenti del servizio di fornitura di energia termica ad uso domestico allorché sia operante il predetto impianto di cogenerazione ad alto rendimento.

L'interrogativo è posto sia con riferimento all'ipotesi sopra descritta in cui al fornitore dell'impianto venga affidata la gestione dell'impianto stesso e la fornitura dell'energia, sia con riguardo all'eventualità che la Cooperativa risolva il predetto contratto ed acquisti e gestisca fin dall'inizio il nuovo impianto.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La Cooperativa ritiene che la fornitura agli utenti dell'energia termica prodotta dall'impianto di cogenerazione ad alto rendimento potrà godere dell'aliquota IVA del 10 per cento sia in virtù del punto 122, Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/1972, sia in base a quanto disposto dall'articolo 3, ultimo comma, del DL 1 ottobre 1982, n. 697.

La prima disposizione sarebbe applicabile in ragione della destinazione dell'energia, delle caratteristiche tecniche dell'impianto e, da ultimo, dalla circostanza che la rete, benchè di proprietà della Cooperativa, può comunque essere considerata quale "*rete pubblica di teleriscaldamento*" ai sensi e per gli effetti del punto 122, Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/1972.

Ad ogni modo, l'aliquota del 10 per cento sarebbe in ogni caso applicabile in base al disposto dell'articolo 3, ultimo comma, del DL n. 697/1982, poiché per la produzione del calore è utilizzato gas metano acquistato con l'aliquota del 10 per cento, conseguentemente anche la fatturazione agli utenti dovrebbe scontare la stessa aliquota.

Parere dell'Agenzia delle entrate

In via preliminare, appare opportuno precisare che l'articolo 3 del DL 1 ottobre 1982, n. 697, convertito con modificazioni dalla legge 29 novembre 1982, n. 887, cui si fa riferimento nell'istanza, è stato di fatto abrogato ad opera

dell'articolo 1 del DL 19 dicembre 1984, n. 853 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17.

Invero, l'articolo 1 citato, a decorrere dal 1 gennaio 1985, ha disposto l'accorpamento delle aliquote IVA all'epoca vigenti dal numero di 8 a 4 e la riformulazione, tra l'altro, della Tabella A - Parte III, recante indicazione di beni e servizi soggetti all'aliquota agevolata del 9 per cento (successivamente elevata al 10 per cento in virtù dell'articolo 10, comma 1, DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85), tra i quali vengono ricomprese, al n. 122, le prestazioni di servizi relative alla fornitura e distribuzione di calore-energia per uso domestico.

Ciò posto, con riferimento al caso in esame, il regime IVA applicabile al servizio di fornitura di energia termica risulta attualmente disciplinato dal n. 122), della Tabella A, Parte terza, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che nella versione attualmente vigente stabilisce l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento alle *“prestazioni di servizi e forniture di apparecchiature e materiali relativi alla fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti pubbliche di teleriscaldamento (...) incluse le forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento; alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l'aliquota ordinaria”*.

In proposito, si fa presente che la scrivente, con la risoluzione n. 94/E del 10 maggio 2007, ha definito l'ambito applicativo della citata disposizione di cui al punto 122) della Tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972, come modificata dall'articolo 1, comma 384, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. La citata risoluzione, da un lato, ha specificato che l'aliquota agevolata del 10 per cento è applicabile oltre che alle prestazioni di servizi anche alle forniture di apparecchiature e materiali utilizzati per la fornitura di energia termica per uso domestico e, dall'altro, ha ristretto il campo di applicazione dell'aliquota agevolata all'energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento. Viene altresì precisato che possono quindi usufruire

dell'aliquota Iva agevolata i contratti servizio energia che presentano i criteri minimali elencati nella circolare n. 273/E del 23 novembre 1998, con la conseguenza che il beneficio di cui trattasi potrà applicarsi alle prestazioni di servizi rese, nell'ambito del contratto servizio energia, per la fornitura di energia termica derivante da fonte rinnovabile o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento.

Ad ogni modo, presupposto indispensabile per l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata è che l'energia venga erogata per "*uso domestico*". Al riguardo, si evidenzia che "*l'uso domestico*", così come precisato con la circolare n. 82 del 7 aprile 1999, e ribadito con la risoluzione n. 150 del 15 dicembre 2004, si realizza nelle somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, in qualità di consumatori finali, impiegano l'energia elettrica o termica nella propria abitazione, a carattere familiare o in analoghe strutture a carattere collettivo (e che non utilizzano l'energia nell'esercizio di imprese o per effettuare prestazioni di servizi rilevanti ai fini Iva, anche se in regime di esenzione). In sostanza, il riferimento all'espressione "*uso domestico*" limita l'agevolazione alle sole ipotesi di impiego dell'energia nelle abitazioni familiari o in analoghe strutture a carattere collettivo caratterizzate dal requisito della 'residenzialità' con esclusione, invece, delle ipotesi in cui le medesime somministrazioni vengano erogate in strutture non residenziali, sia pubbliche che private (*cf.* circolare 7 aprile 1999 n. 82).

A questo riguardo, va evidenziato che, nel caso di specie, non appare soddisfatta la condizione dell'"*uso domestico*", atteso che la fornitura di energia termica viene erogata direttamente nei confronti della ALFA, in vista delle proprie finalità istituzionali, quale soggetto giuridico distinto dai consumatori finali.

Invero, come evidenziato nella documentazione integrativa pervenuta, è la Cooperativa istante che riceve direttamente dal fornitore BETA S.p.A. l'energia termica prodotta dalla centrale, provvedendo poi a redistribuire detta energia per mezzo della propria rete di distribuzione a favore dei consumatori finali (1538

utenze, di cui solo 1.427 sono persone fisiche che utilizzano l'energia termica somministrata per il riscaldamento per uso domestico).

Sulla base di quanto sopra esposto, si è pertanto del parere che la prospettata operazione resa dalla BETA SpA alla ALFA non possa fruire dell'aliquota IVA ridotta di cui al numero 122) della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, non risultando soddisfatto il requisito dell'*"uso domestico"*.

Il legislatore, infatti, ha inteso limitare l'agevolazione alle sole ipotesi in cui la somministrazione sia resa nei confronti di soggetti, consumatori finali, che impiegano il calore energia nella propria abitazione, a carattere familiare o in analoghe strutture a carattere collettivo in ogni caso dotate del requisito della residenzialità.

Ad ogni modo la Cooperativa riaddebiterà il costo della fornitura di energia emettendo pro-quota fattura distinta per ciascun consorziato, con l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento nelle ipotesi in cui sussistano i requisiti applicativi del n. 122 della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 e del 20 per cento nei casi in cui non sia applicabile la predetta aliquota ridotta.

In relazione al problema delle utenze ad utilizzazione promiscua, con la predetta circolare n. 82/E del 1999 è stato precisato che, nell'ipotesi in cui non sia possibile determinare la parte impiegata per utilizzi domestici agevolati per mancanza di distinti contatori, l'imposta si rende applicabile con l'aliquota ordinaria sull'intera fornitura. Si ritiene, senza dubbio, che il requisito necessario all'applicazione dell'aliquota agevolata sia soddisfatto con la contabilizzazione attraverso contatori "distinti" per gli usi domestici e quelli diversi. Ad ogni modo, ogniqualvolta il criterio adottato consenta di determinare in modo oggettivo il consumo di energia riferibile all'uso domestico, può applicarsi su tale consumo l'aliquota agevolata (*cfr.* Risoluzione n. 150/E del 15 dicembre 2004). Non possono, al contrario, considerarsi soddisfacenti ai fini della discriminazione dei

consumi eventuali soluzioni tecniche che adottino criteri di ripartizione non oggettivi o presuntivi (come, ad esempio, la suddivisione in proporzione al valore della proprietà di ciascun consorziato).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni impartite ed i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.