



Roma, 21 maggio 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *Istanza di interpello ALFA S.R.L.—contratto servizio energia-dpr n. 633 del 1972 – Tab. A parte III, n. 122 - decreto-legge – conversione in legge con emendamenti – effetti*

Con l'interpello specificato in oggetto concernente l'interpretazione dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, viene posto il seguente quesito

QUESITO

La società "ALFA S.R.L." effettua prevalentemente prestazioni oggetto di contratto di servizio energia per uso domestico, ossia "*l'erogazione dei beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort negli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente, provvedendo nel contempo al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia*", come previsto dall'articolo 1, comma 1, lettera p), del d.P.R. 20 agosto 1993, n. 412, e secondo i criteri minimali che qualificano tale contratto individuati dalla circolare del 23 novembre 1998, n. 273.

Tali prestazioni, fino all'entrata in vigore dell'articolo 36, comma 1, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, erano soggette ad aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del n. 122 della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, come chiarito con risoluzione del 20 agosto 1998, n. 103. L'articolo 36, comma 1, del decreto legge n. 223 del 2006, a decorrere dal 4 luglio 2006, ha modificato la tabella sopra citata, restringendo l'ambito di applicazione

dell'aliquota agevolata alle sole *“prestazioni di servizi relativi alla fornitura e distribuzione di calore-energia per uso domestico, derivante dall'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili”*. La legge 4 agosto 2006, n. 248, di conversione, con modificazioni, del decreto legge n. 223 del 2006, non ha convertito in legge tale norma.

Nel periodo 4 luglio 2006 - 11 agosto 2006, la società ha emesso fatture con IVA al 20 per cento, come previsto dal citato decreto legge n. 223 del 2006.

Ciò premesso, l'istante chiede se nel caso concreto possa correttamente esercitare la facoltà di rettificare in diminuzione le fatture emesse con aliquota IVA al 20 per cento ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, restituendo così al committente la differenza tra l'imposta originariamente versata e quella minore risultante dall'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento attraverso l'emissione di una nota di credito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, a causa della mancata conversione in legge della disposizione modificativa del n. 122 della tabella A, parte III, del dPR n. 633 del 1972, quest'ultima ha perso efficacia *ex tunc*, ossia sin dall'inizio, cosicché nella fattispecie è applicabile la disciplina della variazione in diminuzione dell'IVA prevista dall'articolo 26, comma 2, del d.P.R n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la questione interpretativa prospettata dall'istante involge il tema dell'efficacia degli emendamenti al decreto legge in sede di conversione, solo parzialmente risolto dall'articolo 15, quinto comma, della legge 23 agosto 1988, n. 400, secondo cui *"le modifiche eventualmente apportate al decreto legge in sede di conversione hanno efficacia dal giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione, salvo che quest'ultima non disponga diversamente"*. La norma, infatti, tace riguardo l'efficacia intertemporale delle disposizioni del decreto emendate.

Ciò premesso, si osserva che nel caso concreto si pone in particolare il problema dell'efficacia dell'articolo 36, comma 1, del decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, oggetto di emendamento sostitutivo in sede di conversione.

Ai sensi, infatti, dell'articolo 36, comma 1, del citato decreto legge n. 223 del 2006, *“Nella tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente i beni e servizi soggetti all'aliquota del 10 per cento sono soppresse le voci di cui ai numeri 62), 64), 123) bis, 127)-decies, e la voce n. 122) è sostituita dalla seguente «122) prestazioni di servizi relativi alla fornitura e distribuzione di calore energia per uso domestico, derivante dall'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili»”*.

La legge 4 agosto 2006, n. 248, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge n. 223 del 2006, prevede che all'articolo 36 comma 1, del citato decreto legge *“le parole da «sono soppresse» fino alla fine del comma sono sostituite dalle seguenti «è soppressa la voce di cui al numero 123-bis»”*.

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione e la giurisprudenza dominante, l'emendamento sostitutivo o soppressivo del decreto legge in sede di conversione, che in quanto tale muta l'oggetto o il senso della disposizione sostituita, configura una “conversione parziale” dello stesso decreto legge, scindibile in una pluralità di disposizioni, con la conseguenza che tale tipo di emendamento determina la perdita di efficacia *ex tunc*, ossia fin dall'inizio, della disposizione eliminata e l'entrata in vigore *ex nunc*, in altri termini dall'entrata in vigore della legge di conversione, della nuova disposizione. Tale interpretazione sembra trovare conferma nel principio, più volte ribadito dalla Corte costituzionale, secondo cui i decreti legge non convertiti devono considerarsi come se non fossero mai esistiti quale fonte di diritto a livello legislativo. Pertanto, in base alle considerazioni sopra espresse, si è del parere che la disposizione modificativa del n. 122 della tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972, introdotta dall'articolo 36, comma 1, del decreto legge n. 223 del 2006, e non convertita dalla legge n. 248 del 2006, abbia perso efficacia *ex tunc*.

Ciò posto, altro e diverso problema è l'applicabilità nella fattispecie concreta dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. 633 del 1972, che come è noto, prevede la facoltà per il cedente o prestatore di rettificare in diminuzione la fattura originaria attraverso l'emissione di una nota di accredito con IVA a favore dell'acquirente o del committente.

Al riguardo, si evidenzia che, con riferimento alla legge del 27 febbraio 2004, n. 47, entrata in vigore il 28 febbraio 2004, che ha ridotto l'aliquota IVA per le ristrutturazioni edilizie dal 20 al 10 per cento anche per le prestazioni fatturate dal 1 gennaio 2004, la circolare 21 giugno 2004, n. 28/E, ha riconosciuto al soggetto realizzatore dei lavori la facoltà di rettificare in diminuzione le fatture emesse nel periodo dal 1 gennaio al 27 febbraio 2004, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, precisando che nella fattispecie “non opera il limite temporale di un anno dell'effettuazione dell'operazione, prevista dal terzo comma del richiamato art. 26, in quanto nell'ipotesi in esame la rettifica della fatturazione non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione atteso che, al momento dell'emissione della fattura, l'imposta è stata correttamente applicata nella misura del 20 per cento”.

Si ritiene, pertanto, che la medesima soluzione possa adottarsi nell'analogia fattispecie concreta, ove l'applicazione retroattiva di un'aliquota IVA inferiore rispetto a quella esposta (e dovuta) nelle fatture emesse si realizza non già in base ad un'espressa previsione del legislatore, bensì in virtù della “conversione parziale” del decreto legge.

Posto, quindi, che la disposizione modificativa del n. 122 della tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972, introdotta dall'articolo 36, comma 1, del decreto legge n. 223 del 2006, e non convertita dalla legge n. 248 del 2006 ha perso efficacia *ex tunc*, si è del parere che l'istante abbia la facoltà di rettificare in diminuzione le fatture emesse con aliquota IVA del 20 per cento nel periodo 4 luglio 2006 - 11 agosto 2006 ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633

del 1972, anche oltre il limite temporale di un anno dell'effettuazione dell'operazione previsto dal terzo comma del citato articolo 26.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del decreto del Ministro delle Finanze 26 aprile 2001, n. 209.