

Risposta n. 368/2022

OGGETTO: IVA - Aliquota 5% gas per usi civili - Servizi accessori - Esclusione - Articolo 2, comma 1, decreto legge n. 130 del 2021 e successive modificazioni

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

QUESITO

ALFA SPA (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") esercita principalmente le attività di vendita di gas naturale e di energia elettrica e richiama il decreto legge 27 settembre 2021, n. 130 (cd. "decreto energia"), convertito con modificazioni dalla legge 25 novembre 2021, n. 171, recante "Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale".

A tal riguardo, l'Istante evidenzia che con circolare del 3 dicembre 2021 n. 17/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021, tenuto conto anche della legge di conversione del 25 novembre 2021, evidenziando che, a regime:

1. ai sensi del n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"), è

assoggettato all'aliquota IVA del 10 per cento il gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili, nonché il gas, gas metano e i gas petroliferi liquefatti destinati ad essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati, ovvero destinati ad imprese che li impiegano per la produzione di energia elettrica, mentre il gas metano per usi industriali diversi dagli anzidetti è ordinariamente assoggettato all'aliquota IVA del 22 per cento;

2. in forza del n. 127-*bis*) della medesima Tabella A, parte III, alla somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili si applica l'aliquota IVA del 10 per cento limitatamente al consumo di 480 metri cubi annui (riferiti all'anno solare) mentre, in relazione ai consumi per usi civili eccedenti il predetto limite, si applica l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Ciò posto, l'Istante cita l'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021 che stabilisce: *«In deroga a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, sono assoggettate all'aliquota IVA del 5 per cento. Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5 per cento si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021».*

La Società fa presente che la disposizione in commento, in sostanza, riduce temporaneamente al 5 per cento l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano per combustione per usi civili e industriali, facendo riferimento, a tal fine, all'articolo 26, comma 1, del "Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte

sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative" (c.d. Testo unico delle accise - TUA), approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

L'aliquota IVA del 5 per cento sarebbe, quindi, applicabile, seppure in via temporanea, sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10 per cento, sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22 per cento.

A parere del Contribuente, occorre pertanto assumere ai fini IVA la stessa qualificazione di "*usi civili*" e di "*usi industriali*" utilizzata per l'applicazione dell'accisa sul gas naturale. Ciò nell'ottica di una più semplice e uniforme applicazione delle disposizioni concernenti il settore delle accise e quello dell'IVA e in linea con quanto già chiarito con la circolare n.2/E del 17 gennaio 2008, paragrafo 2, che ha sottolineato la volontà del legislatore di armonizzare i criteri di tassazione del gas utilizzati ai fini IVA al sistema adottato in materia di accise.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che l'aliquota IVA ridotta non possa estendersi a fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate, quali i servizi accessori o la quota fissa della tariffa (cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E 2008) e che le operazioni diverse da quelle di somministrazione debbano essere quindi assoggettate ad aliquota ordinaria

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 1, decreto legge 27 settembre 2021, n. 130 (cd. "decreto energia"), convertito con modificazioni, dalla legge 25 novembre 2021, n. 171, recante "*Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore*

elettrico e del gas naturale", riduce temporaneamente al 5 per cento l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni del gas metano per combustione per usi civili e industriali.

La circolare del 3 dicembre 2021 n. 17/E chiarisce gli aspetti relativi all'ambito oggettivo e temporale di applicazione dell'agevolazione, evidenziando che: *«in deroga a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito Decreto IVA), le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, sono assoggettate all'aliquota IVA del 5 per cento. Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5 per cento si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021»*.

Il comma 506 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 ("legge di Bilancio 2022"), senza modificare la citata disposizione, proroga la riduzione dell'aliquota IVA al 5 per cento per le forniture di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali, con riferimento alle somministrazioni *«contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022»*.

L'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. "decreto Energia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34, da ultimo, ha prorogato tale misura anche in relazione al secondo trimestre del 2022, con riferimento alle somministrazioni *«contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022»*. Al riguardo sono stati forniti chiarimenti con la circolare 16 giugno 2022, n. 20/E.

Da ultimo, con l'articolo 2 del decreto legge 30 giugno 2022, n. 80, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 giugno scorso, tale misura è stata ulteriormente prorogata anche in relazione al terzo trimestre del 2022, con riferimento alle somministrazioni «*contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di luglio, agosto e settembre 2022*»

Per espressa disposizione normativa, la definizione degli "usi" cui è destinato il gas metano deve essere mutuata, anche ai fini della disciplina IVA, dalle disposizioni del "Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative" (c.d. Testo unico delle accise - TUA, d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

A tale riguardo l'articolo 26, comma 1, del TUA stabilisce che: «*il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione, è sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio*».

La nozione di "**usi civili**" specificata al comma 2 del citato articolo 26 considera tali: «*anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili*».

Ai sensi del successivo comma 3, sono invece compresi nella nozione di "**uso industriale**" gli «*impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le*

caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 11 della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se riforniscono utenze civili. Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti».

Per quanto sopra evidenziato, l'aliquota IVA ridotta al 5 per cento è applicabile, in via temporanea, sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10 per cento, sia a quelle sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22 per cento.

Si segnala infine che l'articolo 1-*bis* del d.l. n. 21 del 2022 - nel quale è stato trasfuso, in sede di conversione ad opera della legge 20 maggio 2022, n. 51, l'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto-legge 2 maggio 2022, n. 38, è stata temporaneamente prevista - dal 3 maggio 2022 all'8 luglio 2022 - la riduzione dell'aliquota IVA al 5 per cento anche per il gas ad uso autotrazione. Per ulteriori chiarimenti si rimanda alla recente circolare n. 20/E del 2022 citata.

Tutto ciò premesso, concordando con la soluzione espressa dall'Istante, si ritiene che l'aliquota IVA ridotta non possa estendersi a fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate, quali i servizi accessori o la quota fissa della tariffa, come già chiarito nella circolare n. 2/E del 2008, e che, quindi, tali operazioni, diverse da quelle di somministrazione, debbano essere assoggettate all'aliquota IVA ordinaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)