

Risposta n. 402/2023

OGGETTO: Aliquota IVA – Somministrazioni di gas metano per combustione per gli usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Usi esclusi dall'ambito applicativo dell'aliquota IVA del 5 per cento ex articolo 2, comma 1, decreto legge n. 130 del 2021

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito "Istante" e/o "società") è una società operante nel settore energetico e si occupa della vendita di gas naturale a consumatori finali.

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", all'articolo 2, comma 1, ha previsto, in deroga all'ordinaria disciplina Iva sopra accennata, la riduzione al 5 per cento dell'aliquota Iva applicabile alle somministrazioni di gas metano destinate a usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per

i consumi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021; nel dettaglio, l'aliquota Iva al 5 per cento è stata prevista per *"[...] 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 [...]"*.

Tale misura agevolativa è stata poi estesa, alle medesime condizioni, dapprima alle forniture avvenute nell'anno 2022 e, da ultimo, a quelle eseguite nel primo e nel secondo trimestre 2023.

L'Agenzia delle entrate, ha chiarito che *"al ricorrere del presupposto anzidetto"*, vale a dire in presenza di impieghi per i soli usi civili e industriali a cui fa riferimento l'articolo 26 sopra menzionato, *"l'aliquota del 5 per cento è applicabile anche agli impieghi di gas metano per combustione rientranti nelle destinazioni annoverate tra le esenzioni dal pagamento dell'accisa, di cui all'articolo 17 del TUA (fattispecie soggette ad accisa ancorché esonerate dal relativo pagamento) e a quelli assoggettati ad aliquota ridotta, così come disciplinati dall'articolo 24 del TUA"* (cfr. Circolare 3 dicembre 2021, n. 17/E, Circolare 4 febbraio 2022 n. 3/E, Circolare 16 giugno 2022 n. 20/E).

Quindi, sulla base dei riferimenti assunti dalla norma e dalla prassi richiamate, l'aliquota Iva del 5 per cento è riservata alle somministrazioni di gas naturale:

- che rientrano negli usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del Decreto Legislativo del 26 ottobre 1995 n. 504 "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);

- ricadenti negli usi sottoposti ad accisa, ancorché in regime di esenzione ai sensi dell'articolo 17 del citato TUA;
- per gli usi soggetti all'applicazione di un'aliquota di accisa agevolata/ridotta ai sensi dell'articolo 24, TUA.

Tutto quanto ciò premesso, stante l'assenza di specifici chiarimenti di prassi in merito all'ambito applicativo di tale agevolazione, l'Istante chiede se l'aliquota Iva al 5 per cento è applicabile anche al gas naturale utilizzato per la riduzione chimica nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici, vale a dire gli usi esclusi dall'ambito di applicazione delle accise ai sensi dell'articolo 21, comma 13, TUA., a cui non fa espresso riferimento l'articolo 26, comma 1, del TUA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'applicazione dell'Iva al 5 per cento è possibile soltanto per gli usi del gas naturale cui fa riferimento l'articolo 26, comma 1, TUA, vale a dire gli usi civili e industriali rientranti nel campo di applicazione delle accise, ovvero soggetti ad accisa ancorché in regime di esenzione e/o agevolazione/riduzione.

Di converso, a parere della società, non beneficiano dell'aliquota Iva al 5 per cento gli usi del gas naturale di cui all'articolo 21, comma 13, TUA in quanto riferiti a categorie d'uso autonomamente disciplinate dal TUA e non sussumibili tra quelle civili e industriali menzionate dall'articolo 26, comma 1, TUA in quanto poste al di fuori dell'ambito di applicazione delle accise.

L'Istante, a supporto di tale tesi, rappresenta che il riferimento alla condizione di impiego del gas naturale in "*usi civili e industriali*" è desumibile dall'espresso richiamo

all'articolo 26, comma 1, del TUA, il quale prevede 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"*.

In questo modo, il legislatore avrebbe inteso espressamente agevolare gli usi rientranti nel novero di quelli civili e industriali, ai sensi dell'articolo 26, comma 1 del TUA, compresi nell'ambito di applicazione della disciplina in tema di accise in base alle aliquote fissate nell'Allegato I del TUA escludendo, di contro, gli altri usi non richiamati dall'articolo 26 del TUA come usi civili o industriali (ad esempio l'uso del gas per la produzione di energia elettrica o l'uso per autotrazione).

A conferma di tale soluzione interpretativa l'Istante invoca la posizione adottata dall'Amministrazione nei documenti di prassi sopra richiamati in cui, tra gli usi non meritevoli dell'agevolazione in oggetto, l'Amministrazione annovera *"l'utilizzo del gas naturale per autotrazione nonché quello utilizzato per la produzione di energia elettrica"*, in quanto detti usi *"si configurano come impieghi del tutto autonomi e differenziati rispetto all'impiego per gli usi civili e industriali ivi individuati, sottoposti ad accisa con applicazione di una propria aliquota"* (cfr. Circolare 3 dicembre 2021, n. 17/E).

Si tratta, dunque, di usi del gas che, pur se sottoposti ad accisa, non possono beneficiare dell'Iva al 5 per cento dal momento che riguardano fattispecie autonome e non espressamente richiamate dall'articolo 2, comma 1 del cd. Decreto Energia, oltreché soggette ad aliquote diverse rispetto a quelle per usi civili e industriali.

Depone, secondo l'Istante, in questo senso anche la risoluzione 47/E/2022, laddove è stata ammessa l'estensione dell'Agevolazione Iva a tutte le componenti della bolletta relativa alla fornitura resa al cliente finale, ma pur sempre rimanendo nel perimetro degli usi civili e industriali di cui all'art. 26, co. 1, TUA.

L'Istante ulteriormente argomenta la propria soluzione evidenziando, altresì, che è principio ormai consolidato, tanto nella prassi fiscale quanto nella giurisprudenza sia di merito che di legittimità, quello per cui le norme fiscali di agevolazione sono intese quali norme di "stretta interpretazione", nel senso che non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili a quanto espressamente richiamato dalla norma (cfr. *ex multis* Cass. Civ., ord. n. 19859/2021, sent. n. 28067/2022 e ord. n. 34151/2022).

Con particolare riferimento agli impieghi nella riduzione chimica, nei processi elettrochimici, metallurgici, mineralogici di cui all'articolo 21, comma 13 del TUA, oltre a quanto sopra argomentato, a beneficio della soluzione interpretativa di parte, deporrebbe anche la circostanza che detti usi sono estranei al campo di applicazione dell'accisa e non sarebbero assimilabili a casi di agevolazione secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli nella Nota prot. del 7 agosto 2013 n. 80667 ove si legge che *"le esclusioni dal campo di applicazione dei regimi impositivi non rientrano nelle fattispecie agevolative"* ; infatti, le fattispecie agevolative *"riguardano riduzioni o esenzioni dell'accisa per situazioni oggettive o soggettive sottoposte all'imposizione, ma meritevoli di trattamenti agevolati, previo riconoscimento del diritto che deve essere esercitato dall'interessato [...]. Le esclusioni, invece, insieme alla previsione impositiva, delimitano e definiscono l'ambito di applicazione del regime fiscale, al di fuori del quale non si realizza il presupposto dell'obbligazione tributaria"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2 del Decreto Legge 27 settembre 2021, n. 130, convertito con modificazioni, dalla Legge 25 novembre 2021, n. 171, ha disposto che *"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 gli usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del 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 citata disposizione agevolativa, nell'ambito delle misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale, ha, dunque, inteso prevedere la riduzione al 5 per cento dell'aliquota Iva applicabile alle somministrazioni di gas metano destinate a usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021. La misura è stata prorogata, dapprima, con riferimento alle forniture avvenute nell'anno 2022 e, da ultimo, a quelle eseguite nel primo e secondo trimestre del 2023 (rispettivamente, per il I trimestre 2023, ad opera dell'articolo 1, comma 13, della Legge 197 del 19 dicembre 2022 e, per il II trimestre 2023, dell'articolo 2, comma 1, del Decreto Legge n. 34 del 30 marzo 2023).

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 espresso 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.

In proposito, si fa presente che la Circolare n. 17/E del 3 dicembre 2021, fornendo chiarimenti in relazione all'ambito applicativo di tale disposizione agevolativa, ha specificato che *"occorre, [...], assumere ai fini IVA la stessa qualificazione di "usi civili" e di "usi industriali" utilizzata per l'applicazione dell'accisa sul gas naturale"* individuati dall'articolo 26, comma 1 dello stesso Testo unico.

In particolare, il comma 1 del menzionato articolo 26 prevede 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»*.

Il medesimo articolo 26 del TUA fornisce, nei commi 2 e 3, indicazioni in merito alla distinzione fra *"uso civile"* e *"uso industriale"* del gas naturale destinato alla combustione.

Il comma 2 dell'articolo 26 ricomprende negli *"usi civili"* *"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 ".

Per quanto concerne gli "usi industriali", il comma 3 ricomprende in questi ultimi *"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".*

Tanto premesso, con riferimento al quesito posto dal contribuente, concernente l'applicabilità dell'aliquota Iva al 5 per cento alla somministrazione di gas metano utilizzato per la riduzione chimica, nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici di cui all'articolo 21, comma 13 del TUA, si condivide la soluzione interpretativa prospettata.

I predetti usi sono, infatti, da considerarsi come impieghi del tutto autonomi e differenziati rispetto all'impiego per gli usi civili e industriali previsti dall'articolo 26, comma 1 del TUA.

Del resto il legislatore fiscale, con la norma in commento, non ha inteso agevolare qualunque somministrazione di gas metano per combustione, ma, come si desume dall'espresso rinvio all'articolo 26 del TUA solo quelle effettuate per gli usi civili e industriali, previsti dalla citata norma, (cfr. Circolare 3 dicembre 2021, n. 17/E), con la conseguenza, ad esempio, che taluni usi, ancorché "di fatto" industriali, non fruiscono dell'aliquota Iva ridotta.

In tal senso, come esplicitato dalla Circolare n. 17/E del 3 dicembre 2021, non beneficiano dell'agevolazione in commento:

- l'impiego del gas metano per autotrazione, contemplato dal citato articolo 26 comma 1 del TUA, ma non espressamente richiamato dall'articolo 2, comma 1, del Decreto Legge n. 130 del 2021;
- l'utilizzo del gas metano finalizzato alla produzione di energia elettrica, che, così come gli altri prodotti energetici impiegati in tale uso, è assoggettato, per motivi di politica ambientale, alla specifica tassazione prevista dall'articolo 21, comma 9, del TUA.

Come rilevato dallo stesso interpellante, inoltre, l'esclusione degli usi di cui all'articolo 21, comma 13, del TUA dal campo di applicazione dell'aliquota Iva agevolata risulta coerente coi principi giurisprudenziali elaborati sia dal giudice di legittimità che dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea a proposito dell'esegesi delle disposizioni agevolative, secondo cui le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati.

In conclusione, alla luce delle suesposte argomentazioni, si è dell'avviso che l'aliquota Iva agevolata del 5 per cento prevista dall'articolo 2 comma 1 del Decreto Legge 27 settembre 2021, n. 130 (cd. "Decreto Energia") non possa essere applicata alla somministrazione di gas metano utilizzato per la riduzione chimica, nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici, vale a dire gli usi esclusi dall'ambito di applicazione delle accise ai sensi dell'articolo 21, comma 13, TUA.

**Firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022
IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**