

I chiarimenti delle Entrate sulle misure per fronteggiare il “caro bollette” in relazione all'utilizzo di gas metano a fini civili ed industriali

Nota Redazionale

Con la circolare in epigrafe l'Agenzia delle Entrate affronta svariati aspetti relativi all'ambito oggettivo e temporale di applicazione dell'agevolazione introdotta dal [d.l. 27 settembre 2021, n. 130](#), convertito, (c.d. Decreto Energia) per il “contenimento degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas metano”. Con particolare riferimento al gas metano, oggetto di attenzione da parte dell'Agenzia, l'art. 2, comma 1, del predetto decreto ha, infatti, ridotto temporaneamente al 5 per cento l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni per combustione per usi civili e industriali prevedendo 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 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”.

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 tal 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” è specificata al comma 2 del citato art. 26 il quale 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”.

Anche ai fini dell’agevolazione in commento 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” così da consentire “una più semplice e uniforme applicazione delle disposizioni concernenti il settore delle accise e quello dell’IVA” ed allinearsi a “la volontà del legislatore di armonizzare i criteri di tassazione del gas utilizzati ai fini IVA al sistema adottato in materia di accise”.

Ne deriva pertanto che l’aliquota IVA ridotta al 5 per cento è applicabile, seppure in via temporanea per quanto si dirà, 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 e industriali ordinariamente assoggettate all’aliquota del 22 per cento. Come ben noto, rientrano nella prima fattispecie:

- il gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili, nonché il gas metano destinato ad essere immesso direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati, ovvero destinati ad imprese che li impiegano per la produzione di energia elettrica (n. 103 della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972) e

- la somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente al consumo di 480 metri cubi annui (n. 127-bis della medesima Tabella A, parte III, allegato al d.P.R. n. 633/1972).

L'aliquota IVA ordinaria del 22% è, invece, applicabile al gas metano per usi industriali diversi dagli anzidetti e a quello relativo a consumi per usi civili eccedenti il limite di 480 metri cubi annui.

Alla luce del contenuto del citato art. 26, restano pertanto esclusi dall'agevolazione in commento:

- 1) l'impiego del gas metano per autotrazione in quanto non ivi espressamente menzionato e
- 2) l'utilizzo del gas metano finalizzato alla produzione di energia elettrica, che, così come gli altri prodotti energetici impiegati in tale uso, sono assoggettati, per motivi di politica ambientale, alla specifica tassazione prevista dall'articolo 21, comma 9, del TUA.

Così ricostruito il perimetro oggettivo di applicazione dell'art. 2 del decreto Energia, nella menzionata circolare l'Agenzia fornisce ulteriori dettagli in relazione a talune ipotesi specifiche di applicazione della disciplina. L'Agenzia, in particolare, ha chiarito:

a) il trattamento da riservare "alla generazione combinata di energia elettrica e calore utile destinato ai soli usi 'civili' e 'industriali'" la cui disciplina, ai fini dell'individuazione dell'accisa applicabile, è recata dall'articolo 21 del TUA, il quale, al comma 9-ter, individua i consumi specifici convenzionali per determinare il quantitativo di combustibile impiegato per la produzione di energia elettrica (fissato, in particolare, per il gas naturale a 0,220 mc per kWh). In tali ipotesi, chiarisce l'Agenzia,

"sarà, conseguentemente, possibile determinare per differenza il quantitativo di gas naturale utilizzato per la sola produzione di calore utile ... l'anzidetto quantitativo,

beneficia dell'aliquota IVA agevolata, in misura pari al 5 per cento, a differenza del quantitativo di gas naturale utilizzato per la produzione di energia elettrica, che sconta l'aliquota IVA in misura ordinaria”;

b) che l'applicabilità dell'aliquota agevolata del 5 per cento in commento è estesa anche agli impieghi di gas metano per combustione esenti da accisa o assoggettati alla stessa con aliquote ridotte. Si tratta in particolare delle esenzioni di cui all'articolo 17 del TUA (gas soggetto ad accisa, ancorché esonerato dal relativo pagamento) nonché degli utilizzi agevolati di cui all'articolo 24 del TUA, purché circoscritti ai soli usi “civili” e “industriali” a cui fa riferimento l'articolo 26 sopra menzionato;

c) che le cessioni di gas effettuate nei confronti di un “soggetto passivo-rivenditore” (per tale intendendosi un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei medesimi è trascurabile) soggette ai fini IVA all'applicazione del regime dell'inversione contabile (reverse charge) sono escluse dall'ambito di applicazione dell'agevolazione. Ciò in quanto il gas acquistato dal predetto soggetto - avuto riguardo al comportamento tenuto in relazione ai singoli acquisti (cfr. sul punto [circolare dell'Agenzia n. 14 del 27 marzo 2015](#)) - non viene immesso in consumo né viene, in particolare, utilizzato per combustione. Detta fattispecie non rientra pertanto tra quelle espressamente annoverate dall'art. 26 del TUA;

d) che si considera irrilevante, ai fini de quibus, l'applicabilità alle cessioni di gas metano per combustione per uso civile o industriale del meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. split payment) di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972. Tale meccanismo, infatti, “non incide sulla natura dell'uso che [i] soggetti [coinvolti nell'operazione] effettuano del gas”. Pertanto

“laddove i soggetti sopra indicati [pubbliche amministrazioni, enti e società rientranti nell'ambito di applicazione del citato art. 17-ter] acquistino il gas metano per combustione per uso civile o industriale, il fornitore, ricorrendone i requisiti, emetterà fattura con applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento e riceverà regolarmente il pagamento dell'imponibile da parte dei committenti; sono questi ultimi, poi, a versare direttamente all'Erario l'imposta dovuta sulla prestazione”.

Quanto alla validità temporale dell'agevolazione, l'Agenzia ricorda inoltre che la stessa si applica - come previsto dal predetto art. 2 del decreto Energia - alle somministrazioni di gas metano per combustione contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi relativi ai mesi che compongono il quarto trimestre 2021 (ottobre-dicembre), sia che si tratti di consumi semplicemente stimati, sia che si tratti di consumi effettivi. Qualora le somministrazioni di gas siano, comunque, contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche in relazione ai successivi eventuali conguagli, derivanti dalla rideterminazione degli importi dovuti sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, all'ultimo trimestre del 2021. Detti conguagli sconteranno pertanto l'aliquota ridotta anche "a prescindere dal momento di fatturazione degli stessi" (cfr. circolare in commento).

La disciplina ordinariamente vigente trova, invece, applicazione in relazione al gas metano somministrato fino al 30 settembre 2021 e, successivamente, per il gas erogato a decorrere dal 1° gennaio 2022 (fatta salva la previsione di nuove disposizioni agevolative). Il decreto Energia è infatti entro in vigore il 28 settembre 2021.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate fa presente che, in considerazione della circostanza che la disciplina in commento produce effetti in relazione alle forniture di gas relative all'ultimo trimestre dell'anno 2021, gli Uffici valuteranno, caso per caso, la non applicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza, ai sensi dell'art. 10 comma 3 della l. n. 212/2000, in relazione a comportamenti difformi adottati anteriormente alla pubblicazione della circolare in commento.