

Somministrazione di gas naturale e aliquota IVA agevolata: dall'Agenzia delle Entrate una soluzione di buon senso sui servizi accessori e sulla quota fissa di tariffa

Angela La Rosa

1. - Con la recente [risoluzione n. 47/E del 6 settembre 2022](#), l'Agenzia delle Entrate è intervenuta a fornire importanti chiarimenti sull'ambito di applicazione dell'aliquota agevolata IVA del 5% prevista in via temporanea per le somministrazioni di gas metano destinato ad usi civili e industriali, rettificando la posizione espressa nella precedente [risposta ad interpello n. 368 del 7 luglio 2022](#).

Come noto, a partire dal 2008, nel quadro di una più ampia riorganizzazione del regime di tassazione IVA/accise dei prodotti energetici, le operazioni di somministrazione di gas metano sono ordinariamente soggette ad una differente aliquota IVA, a seconda della tipologia e dello scaglione di consumo raggiunto. Più nel dettaglio:

- ai sensi del n. 127-*bis*) della tabella A, parte III, allegata al d.p.r. n. 633/1972, le somministrazioni di gas metano destinato ad usi civili scontano l'IVA al 10%; tale trattamento di favore si applica limitatamente al consumo annuo compreso entro i 480 metri cubi, con la conseguenza che, per i consumi eccedenti tale soglia, le somministrazioni di gas metano devono essere assoggettate ad aliquota IVA ordinaria del 22%;

- quanto alle somministrazioni di gas per l'utilizzo industriale, il n. 103 della tabella A, parte III, allegata al d.p.r. n. 633/1972, prevede l'applicazione di un'aliquota IVA agevolata del 10%, qualora il gas sia destinato ad essere (i): utilizzato da imprese estrattive, agricole e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili; (ii) immesso direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogato; (iii) utilizzato per produrre energia elettrica. A tutti gli altri utilizzi industriali del gas metano si applica, invece, l'aliquota ordinaria del 22%.

Per fronteggiare il generale incremento dei prezzi nel settore energetico e limitare i costi del consumo di gas a carico degli utenti finali, con l'art. 2, comma 1, d.l. n. 130/2021, il legislatore ha previsto una temporanea rimodulazione dell'aliquota IVA applicabile alle operazioni in commento, stabilendo:

"... 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”.

In deroga alla disciplina prevista dai nn. 103 e 127-bis) della tabella A, parte III, allegata al d.p.r. n. 633/1972, le prestazioni di somministrazione di gas metano per combustione ad usi civili o industriali sono, dunque, attualmente assoggettate ad un'aliquota IVA del 5%, indipendentemente dallo scaglione di consumo.

La misura in tal modo introdotta, originariamente riferita alle somministrazioni effettuate nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, è stata oggetto di successive proroghe ed estesa alle fatture emesse per consumi stimati o effettivi di gas dei mesi di:

- gennaio, febbraio e marzo 2022 (art. 1, comma 506, L. n. 234/2021);
- aprile, maggio e giugno 2022 (art. 2, comma 1, DL n. 17/2022);
- luglio, agosto e settembre 2022 (art. 1-*quater*, comma 1, DL n. 50/2022);
- ottobre, novembre e dicembre 2022 (art. 5, comma 1, DL n. 115/2022).

In caso di somministrazioni contabilizzate e fatturate sulla base di consumi stimati, le richiamate disposizioni chiariscono inoltre espressamente che l'aliquota del 5% trova applicazione anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi in sede di conguaglio.

2. - In sede di commento alla disciplina temporanea (cfr. [circolare n. 17/E del 2021](#); [risposta ad interpello n. 284 del 20 maggio 2022](#); [circolare n. 20/E del 2022](#); per un approfondimento sul tema, si v. anche, se si vuole, le note redazionali del [28 gennaio 2022](#) e del [27 luglio 2022](#) pubblicate su questo sito), l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, in linea con la formulazione della normativa di favore, il perimetro applicativo dell'aliquota IVA ridotta prevista per le somministrazioni di gas metano debba essere ricavato partendo dalla definizione di usi “civili” e “industriali” operante in ambito accise ai sensi dell'art. 26 del TUA. In forza della richiamata previsione, come noto:

- configurano “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”;

- devono ritenersi, 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 legge 10/1991, 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”.

Facendo leva su tali definizioni e secondo l’approccio adottato già in occasione delle modifiche al regime IVA delle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali (cfr. [circolare n. 2/E del 2008](#)), l’Agenzia delle Entrate ha concluso che l’aliquota IVA ridotta del 5% non possa essere estesa a fattispecie diverse da quelle espressamente richiamate dall’art. 26 TUA (e, tra queste, alle somministrazioni di gas metano finalizzato alla produzione di energia elettrica, assoggettate alla specifica tassazione prevista dall’articolo 21, comma 9, TUA).

Analoga posizione è stata espressa nella [risposta ad interpello n. 368 del 7 luglio 2022](#), in cui, in relazione ai servizi accessori e alla quota fissa della tariffa, l’A.f. ha in particolare osservato:

“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).

[...]

Tutto ciò premesso..., 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... e che, quindi, tali operazioni, diverse da quelle di somministrazione, debbano essere assoggettate all'aliquota IVA ordinaria”.

3. - A fronte delle preoccupazioni manifestate da numerose associazioni di categoria, nella [risoluzione n. 47/E del 6 settembre 2022](#), l'Agenzia delle Entrate è ritornata sui propri passi ed ha ritenuto di dover necessariamente rettificare i chiarimenti forniti nella precedente [risposta ad interpello n. 368 del 7 luglio 2022](#).

“Forzando” il dato normativo e valorizzando le finalità e il quadro della disciplina temporanea introdotta dall'art. 2, comma 1, d.l. n. 130/2021 e dalle successive disposizioni di proroga, l'Agenzia delle Entrate ha quindi affermato:

“La relazione illustrativa al decreto legge n. 130 del 2021... chiarisce meglio la ratio della norma stessa specificando che «al fine di mitigare gli aumenti del costo del gas che si verificheranno nei prossimi mesi....a causa di congiunture internazionali...L'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 5 per cento riguarda, pertanto, sia le 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».

La relativa relazione tecnica chiarisce ulteriormente che «La disposizione riduce l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali. Per quanto riguarda gli usi civili con la disposizione in esame si intende ridurre al 5% l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano, (...), indipendentemente dallo scaglione di consumo» [...]

La norma in commento – che, come emerge dai sopracitati documenti di prassi, intende contenere gli effetti dell'aumento del costo del gas – va letta congiuntamente con il successivo comma 2 in cui si attribuisce mandato all'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente di ridurre le aliquote relative agli oneri generali di sistema.

Nella medesima direzione va anche l'articolo 1-quater del d.l. n. 50 del 2022, stabilendo:

– al comma 3 che «Al fine di contenere, per il terzo trimestre dell'anno 2022, gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore del gas naturale, fatto salvo quanto disposto dal comma 5, l'ARERA mantiene inalterate le aliquote relative agli oneri generali di sistema per il settore del gas naturale in vigore nel secondo trimestre del 2022»;

– al comma 5 che «Per contenere ulteriormente gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore del gas naturale per il terzo trimestre dell'anno 2022, l'ARERA provvede a ridurre, ulteriormente rispetto a quanto stabilito dal comma 3, le aliquote relative agli oneri generali di sistema nel settore del gas fino a concorrenza dell'importo di 240 milioni di euro, con particolare riferimento agli scaglioni di consumo fino a 5.000 metri cubi annui».

Dalla lettura congiunta di quanto sopra riportato emerge la generale volontà del legislatore di ridurre il più possibile il costo “complessivo” della bolletta a carico dell'utente finale.

In conclusione, poiché la normativa temporanea emergenziale – espressamente derogando alla disciplina IVA ordinariamente prevista – va nella direzione della maggiore riduzione possibile del costo finale del gas per gli utenti e nessuna differenziazione di aliquota per i diversi scaglioni di consumo, non rendendosi dunque necessario distinguere la parte di consumi di gas per usi civili eccedente il limite di 480 mc per assoggettarla all'aliquota ordinaria, l'aliquota agevolata del 5% si applica all'intera fornitura del gas resa all'utente finale e contabilizzata nelle fatture emesse nel periodo in cui resterà in vigore la norma temporanea”.

Secondo una lettura “di buon senso” e nell'ottica di alleggerire il più possibile la bolletta a carico dell'utente finale, l'Agenzia delle Entrate ha, pertanto, confermato che l'aliquota agevolata del 5% deve essere applicata con riferimento all'intero corrispettivo della fornitura

di gas metano per combustione ad uso civile o industriale, comprensivo degli oneri di sistema e dei servizi accessori.