

L'Agenzia delle Entrate chiarisce i presupposti per l'applicazione dell'aliquota IVA al 10% per la fornitura di gas metano destinato alla produzione di energia elettrica

Maddalena Cecci

Con la [risposta a interpello n. 105 del 15 febbraio 2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in osservanza del n. 103), Tabella A, parte III, allegata al d.p.r. 633/1972, la fornitura di gas metano che viene impiegata da parte di un soggetto esercente attività d'impresa per alimentare impianti di cogenerazione con motore endotermico volti alla produzione di energia elettrica può essere assoggettata ad IVA nella misura agevolata del 10% indipendentemente dall'aliquota applicabile per la determinazione dell'accisa richiesta per il consumo del gas acquistato.

Le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate traggono origine dal quesito sottoposto da un'Azienda ospedaliera universitaria integrata dotata di due impianti di cogenerazione con motore endotermico, finalizzati alla produzione di energia elettrica a utilizzo esclusivo dei due stabilimenti ospedalieri ad essi collegati.

In particolare, l'Azienda istante rappresentava all'Agenzia delle Entrate di aver aderito alla Convenzione "*Consip gas naturale*", aggiudicata dalla Società Beta s.r.l. e dalla stessa accettata, per ricevere la fornitura di gas naturale necessario ad alimentare gli impianti a propria disposizione.

Nel fornire ulteriori dettagli, l'istante chiariva altresì che:

- ciascun impianto risulta dotato di uno specifico contatore di gas metano volto alla misurazione del volume consumato nella produzione di energia elettrica;
- ai fini della gestione dei predetti impianti, essa è assegnataria di due licenze di officina elettrica riconosciutegli dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e riconducibili rispettivamente alle due strutture ospedaliere.

L'Azienda aggiungeva che, in quanto dotata delle predette licenze, risulta qualificata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli quale produttore di energia elettrica e, quindi, può beneficiare di una disciplina agevolata per l'applicazione dell'accisa relativa al consumo di gas metano impiegato per la produzione di energia elettrica.

La normativa di favore in esame prevedeva, in particolare:

“[...] l'applicazione dell'accisa nella misura agevolata (0,000135 euro/Smc) per una certa quantità di metri cubi di metano e dell'accisa nella misura ridotta (0,012498 euro/Smc) per la parte restante della quantità in metri cubi di metano”.

In tale contesto, ferma l'assenza di specifiche indicazioni riguardo il trattamento ai fini IVA della fornitura e, in particolare, di previsioni correlate all'individuazione dell'aliquota applicabile in considerazione del maggiore o minore consumo di gas metano, l'istante chiedeva conferma in ordine alla correttezza delle fatture ricevute dalla Società beta s.r.l. fornitrice del gas metano. Ed invero, mentre per la fornitura della parte di metri cubi di metano cui risultava applicata l'accisa nella misura agevolata, la predetta fornitrice emetteva fattura recante l'aliquota IVA al 10%, nella separata fattura relativa alla prestazione avente ad oggetto la parte restante di metri cubi soggetti ad accisa ridotta, l'IVA risultava applicata nella misura ordinaria.

Orbene, a fronte di tale quadro fattuale, l'Amministrazione finanziaria ha, innanzitutto, chiarito che, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alle forniture di gas metano, occorre fare riferimento al n. 103), Tabella A, parte III, allegata al d.p.r. 633/1972, il quale, tra le prestazioni assoggettabili ad aliquota IVA ridotta del 10%, prevede anche la fornitura di

“(...) gas, gas metano e 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”.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, ai fini della risoluzione del quesito presentato dall'istante, deve ritenersi sufficiente il contenuto di tale disposizione, dalla quale risulta agevole evincere che l'applicazione dell'aliquota agevolata per la fornitura di gas metano è prevista a favore dei soggetti esercenti attività di impresa laddove questi impieghino il gas metano acquistato per la produzione di energia elettrica.

Per quanto qui di rilievo, si ritiene utile evidenziare che la disposizione in esame - la cui *ratio* risiede nella volontà di agevolare l'utilizzo industriale, diverso da quello civile, del gas metano - inserisce nell'ambito di applicazione dell'aliquota agevolata anche le forniture effettuate a favore di imprese, come quella del caso di specie, che impiegano il gas per l'autoproduzione

di energia elettrica e, dunque, ai fini della gestione di un'officina di produzione di energia elettrica non già come attività economica ma in quanto funzionale all'esercizio della propria attività.

Ciò doverosamente chiarito, rimane comunque fermo che non si registra alcun collegamento tra la disciplina che prevede l'applicazione di differenti aliquote per il consumo di gas metano così come disposto dal d.lgs. 504/1995 e le disposizioni dettate dal d.p.r. 633/1972 in materia di IVA in ordine alla fornitura del medesimo gas metano ai fini della produzione di energia elettrica.

Non è ultroneo evidenziare, infatti, che, mentre le accise trovano applicazione a carico degli utenti dell'energia elettrica in funzione del consumo, con la logica conseguenza per cui tale tributo deve essere determinato sulla base della quantità di energia che, per l'appunto, viene consumata, l'IVA viene versata in rapporto al valore del servizio, ossia al costo totale della fornitura.

Muovendo da tali premesse, l'Agenzia delle Entrate ha, quindi, passato in rassegna gli aspetti rappresentati dall'Azienda ospedaliera al fine di valutare la sussistenza dell'unica condizione richiesta dalla predetta disposizione di cui al n. 103), tabella A, parte III, d.p.r. 633/1972 per l'applicazione dell'aliquota del 10%.

In particolare, dopo aver ricordato che già l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva riconosciuto all'istante il rilascio di due licenze idonee ad attestare la qualifica di produttore di energia elettrica, è stato osservato che l'Azienda ospedaliera aveva prodotto altresì

“apposite dichiarazioni con le quali viene precisato che il gas metano prelevato è destinato “esclusivamente alla produzione di energia elettrica””.

Nel tenere conto degli ulteriori elementi a disposizione, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato inoltre che le verifiche condotte dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli presso gli impianti, risultanti dai processi verbali di verifica e ricognizione, hanno consentito di accertare che il consumo dell'energia elettrica e del calore prodotti mediante il cogeneratore alimentato a gas naturale, avviene unicamente nell'ambito ospedaliero e, dunque, a favore della specifica attività esercitata dall'istante.

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate è giunta ad escludere che potessero dirsi necessari ulteriori accertamenti, concordando con la posizione dell'istante che sostiene la completa irrilevanza ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA della disciplina applicabile in materia di accisa e concludendo, quindi, a favore dell'applicazione dell'aliquota del 10% per tutta la fornitura di gas metano impiegato per la produzione di energia elettrica, indipendentemente dalla quantità consumata.

A valle della lineare e condivisibile disamina condotta dall'Agenzia delle Entrate, si ritiene opportuno evidenziare che tale intervento potrà rivelarsi senz'altro utile per fornire indicazioni in ordine agli elementi richiesti per dimostrare l'integrazione del requisito previsto dal predetto n. 103), tabella A, parte III, d.p.r. 633/1972 ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata.