

## **Aliquota IVA ridotta: escluse dal trattamento agevolato le cessioni di energia termica**

Nota Redazionale

Con [risposta a interpello n. 284 del 20 maggio 2022](#) l'Agenzia delle Entrate ha escluso l'applicazione dell'aliquota agevolata IVA del 5%, prevista dall'art. 2 del d.l. 130/2021 convertito e dall'art. 1, comma 506, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 per le somministrazioni di gas metano, alle cessioni di energia termica.

La questione affrontata nella risposta in commento riguarda l'applicabilità della suddetta aliquota agevolata alle operazioni scaturenti da contratti di servizio di energia o concessioni di servizio di teleriscaldamento stipulati da un ente pubblico per le aziende sanitarie di sua gestione. Contratti, questi ultimi, in base ai quali il gas metano non viene direttamente acquistato dall'utilizzatore finale bensì dal fornitore del servizio.

Nel fornire il proprio parere l'Agenzia delle Entrate ripercorre anzitutto il contesto normativo di riferimento ricordando che con l'art. 2, comma 1, del d.l. 130/2021 convertito dalla legge 25 novembre 2021, n. 171, al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas, è stato stabilito 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”.*

Successivamente, con l'articolo 1, comma 506, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, la predetta disposizione è stata reiterata anche per il primo trimestre del 2022.

L'Agenzia richiama poi i chiarimenti già forniti nella [circolare n. 17/2022](#) in cui, in particolare, è stato ricordato che:

1) nell'applicazione delle citate disposizioni normative, occorre

*“assumere ai fini IVA la stessa qualificazione di ‘usi civili’ e di ‘usi industriali’ utilizzata per l'applicazione dell'accisa sul gas naturale”. A tal proposito deve farsi riferimento all'articolo 26, comma 1, del c.d. Testo unico delle accise (di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504), “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 21, 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”;*

2) per quanto riguarda le somministrazioni di gas metano per combustione effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, enti e società che rientrano nell'ambito di applicazione del meccanismo dello split payment di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972,

*“tale circostanza non incide sulla natura dell'uso che tali soggetti effettuano del gas. Pertanto, laddove i soggetti sopra indicati 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”.*

Tanto premesso, l'Agenzia analizza i termini dei contratti stipulati dall'ente pubblico istante rilevando che:

a) nei contratti di servizio di energia, disciplinati dal d.lgs. n. 115 del 2008,

*“l'elemento distintivo di tale tipologia contrattuale è caratterizzato ... dalla cessione al cliente finale di energia termica, in luogo della fornitura diretta di combustibile.*

*Nell'ambito del Contratto Servizio Energia è quindi il fornitore ad acquistare i combustibili al fine di impiegarli nella generazione di calore, che viene venduto all'utenza finale". Viene, infatti, ricordato che il citato d.lgs. 115/2008 configura il contratto in oggetto come atto negoziale "finalizzato a garantire un uso razionale ed efficiente dell'energia, assicurando nel contempo la manutenzione degli impianti termici (cfr. in tal senso punto 4, comma 1, lettera l), dell'Allegato II previsto dall'art. 16, comma 4 del d.lgs.n.115 del 2008), e si struttura in due componenti economiche: una riguarda i servizi di conduzione e manutenzione e altre prestazioni tecniche, mentre l'altra componente riguarda la fornitura di energia termica";*

b) anche nei contratti di teleriscaldamento ha

*"luogo un trasferimento di energia termica e non una somministrazione diretta di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali". Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera gg) del d.lgs. 4 luglio 2014, n. 102, infatti, per "rete di teleriscaldamento e teleraffreddamento (o teleraffrescamento)" deve intendersi "qualsiasi infrastruttura di trasporto dell'energia termica da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti di utilizzazione, realizzata prevalentemente su suolo pubblico, finalizzata a consentire a chiunque interessato, nei limiti consentiti dall'estensione della rete, di collegarsi alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la copertura del fabbisogno di acqua calda sanitaria".*

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate, ritenuto che entrambe le suddette tipologie contrattuali si concretizzano nella cessione al cliente finale di energia termica e non, direttamente, nella "somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali", ha escluso l'applicazione a tali fattispecie dell'aliquota IVA agevolata del 5%.