



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma 3 dicembre 2021

OGGETTO: Articolo 2, comma 1, del decreto-legge 27 settembre 2021, n. 130, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 2021, n. 171 – Riduzione dell'aliquota IVA per le somministrazioni di gas metano

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO APPLICATIVO DELLA NORMA	3
<i>1.1 Usi civili e industriali</i>	<i>6</i>
2. GAS METANO UTILIZZATO PER AUTOTRAZIONE O PER LA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA.....	6
3. FATTISPECIE ESENTI DA ACCISE O ASSOGGETTATE AD ALIQUOTA RIDOTTA.....	8
4. REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT	8
5. VALIDITA' TEMPORALE	10
6. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA	10

PREMESSA

Al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas è stato emanato il decreto-legge 27 settembre 2021, n. 130 (cd. "decreto Energia"), recante «*Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale*», convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 2021, n. 171.

L'anzidetto decreto, con riferimento al quarto trimestre del 2021, prevede, in sintesi:

- l'annullamento delle aliquote relative agli oneri generali di sistema applicate nel settore elettrico alle utenze domestiche e alle utenze non domestiche in bassa tensione (**articolo 1**);
- 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 (**articolo 2, comma 1**);
- la riduzione delle aliquote relative agli oneri generali del settore gas (**articolo 2, comma 2**);
- la rideterminazione delle agevolazioni relative alle tariffe elettriche riconosciute ai nuclei familiari in stato di disagio economico, fisico e sociale (**articolo 3**).

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'agevolazione fiscale recata dal citato articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021, tenuto conto anche della legge di conversione del 25 novembre 2021.

1. AMBITO APPLICATIVO DELLA NORMA

In via preliminare si ricorda che, a regime:

- ai sensi del n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è assoggettato all'aliquota IVA del 10 per cento 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, mentre il gas metano per usi industriali diversi dagli anzidetti è ordinariamente assoggettato all'aliquota IVA del 22 per cento;

- in forza del n. 127-bis) della medesima Tabella A, parte III, alla somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili si applica l'aliquota IVA del 10 per cento limitatamente al consumo di 480 metri cubi annui (riferiti all'anno solare), mentre, in relazione ai consumi per usi civili eccedenti il predetto limite, si applica l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Ciò posto, l'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021 stabilisce 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».*

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 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.

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»*.

L'allegato I citato individua, in sostanza, i seguenti usi di gas naturale (oltre alle relative aliquote vigenti): per autotrazione; per combustione per usi industriali; per combustione per usi civili; per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica.

L'aliquota IVA del 5 per cento è, quindi, applicabile, seppure in via temporanea, 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 (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22 per cento.

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.

Ciò 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.

¹ Con la circolare n. 2/E del 2008 sono state commentate le modifiche apportate, con il decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, all'ambito applicativo dell'aliquota IVA ridotta in relazione alle somministrazioni di gas.

1.1 Usi civili e industriali

L'articolo 26 del TUA, citato dalla norma in commento, fornisce, nei commi 2, 3 e 4, indicazioni in merito alla distinzione fra uso civile e uso industriale del gas naturale destinato alla combustione.

In particolare, 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»*.

2. GAS METANO UTILIZZATO PER AUTOTRAZIONE O PER LA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA

Come emerge dall'articolo 26, comma 1, del TUA e dall'allegato I allo stesso Testo unico – esaminati nel paragrafo 1 – l'utilizzo del gas naturale per autotrazione nonché quello utilizzato per la produzione di energia elettrica, nel contesto del

sistema impositivo dell'accisa, 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 aliquota².

L'impiego del gas metano per autotrazione resta, pertanto, escluso dall'agevolazione in esame, in quanto non espressamente richiamato dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021.

Analogamente, è escluso dall'ambito applicativo della disposizione agevolativa in commento 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.

La riduzione al 5 per cento dell'aliquota IVA non si estende, pertanto, alle anzidette ipotesi di fornitura di gas metano.

Con specifico riferimento alla generazione combinata di energia elettrica e calore utile destinato ai soli usi "civili" e "industriali" a cui fa riferimento l'articolo 26 sopra menzionato, si evidenzia che la relativa 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).

Sarà, conseguentemente, possibile determinare per differenza il quantitativo di gas naturale utilizzato per la sola produzione di calore utile. In tale ipotesi, 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.

² In aderenza a quanto disposto dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva n. 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, che, in deroga al generale obbligo di esenzione dall'accisa dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità, conferisce agli Stati membri la facoltà di tassare gli stessi prodotti

3. FATTISPECIE ESENTI DA ACCISE O ASSOGGETTATE AD ALIQUOTA RIDOTTA

Come noto, il legislatore ha inteso riconoscere ad alcuni impieghi del gas naturale l'esenzione dall'accisa o l'assoggettamento alla stessa con applicazione di aliquote ridotte rispetto a quelle previste dall'Allegato I al TUA, in conformità con quanto consentito dalla direttiva 2003/96/CE che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici.

Ciò non comporta, comunque, mutamenti nella qualificazione degli utilizzi effettuati del gas somministrato.

Ai fini IVA ne consegue, quindi, che possono usufruire dell'aliquota agevolata del 5 per cento, introdotta dal decreto Energia, gli impieghi di gas metano per combustione rientranti nelle destinazioni annoverate tra le esenzioni di cui all'articolo 17 del TUA (gas soggetto ad accisa, ancorché esonerato dal relativo pagamento) nonché negli utilizzi agevolati richiamati dall'articolo 24 del TUA, purché circoscritti ai soli usi "civili" e "industriali" a cui fa riferimento l'articolo 26 sopra menzionato.

4. REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Con riferimento alle cessioni di gas effettuate nei confronti di un "soggetto passivo-rivenditore", si rileva che, ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 – recepita in ambito nazionale dal citato articolo 7-bis), comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 –, per "soggetto passivo-rivenditore" si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è

per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella medesima direttiva.

costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei medesimi è trascurabile.

Le anzidette cessioni di gas, come noto, rientrano nell'ambito applicativo del regime dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) in forza dell'articolo 17, sesto comma, lettera d-*quater*, del DPR n. 633 del 1972.

Ai fini dell'individuazione, in capo al soggetto passivo-rivenditore, del requisito dell'acquisto e della rivendita, in via principale, di gas, si ricorda che, come chiarito con circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, non è necessario avere riguardo al complesso delle attività svolte dal soggetto interessato, ma bisogna esaminare il comportamento del soggetto in relazione ai singoli acquisti.

Con riferimento, pertanto, alle ipotesi nelle quali il soggetto passivo-rivenditore acquisti il gas in tale veste, al fine della successiva rivendita dello stesso, si evidenzia che il gas da esso acquistato non prevede immissione in consumo e, in particolare, che lo stesso venga utilizzato per combustione.

Conseguentemente, l'ipotesi di cessione di gas a un mero rivenditore, nel senso anzidetto, non accede al beneficio fiscale in commento, in quanto applicabile esclusivamente alle ipotesi di utilizzo di gas metano per combustione per uso civile e industriale, disciplinati dall'articolo 26 del TUA, che non possono ricorrere in capo al soggetto passivo-rivenditore per gli acquisti effettuati in quanto tale.

Per quanto riguarda, poi, le somministrazioni di gas metano per combustione effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, enti e società che rientrano nell'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) di cui all'articolo 17-*ter* del DPR n. 633 del 1972, si rileva che 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.

5. VALIDITA' TEMPORALE

L'agevolazione di cui trattasi trova applicazione con riferimento alle somministrazioni di gas metano per combustione contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre del 2021, sia che essi siano 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 per cento 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, a prescindere dal momento di fatturazione degli stessi.

La disciplina ordinariamente vigente, richiamata al paragrafo 1, 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.

6. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Da ultimo, si 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 dell'Agenzia valuteranno, caso per caso, la non applicabilità delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), qualora riscontrino condizioni di obiettiva incertezza in relazione a comportamenti difforni

adottati dai contribuenti anteriormente alla pubblicazione del presente documento di prassi.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)