

Analisi e commenti

## L'Iva per le cessioni di elettricità e gas

12 Marzo 2004

Tra i nuovi beneficiari dell'aliquota ridotta del 10 per cento le imprese agricole



Il comma 40 dell'articolo 2 della legge finanziaria 2004 (legge 24.12.2003, n. 350), interviene apportando modifiche alla disciplina Iva delle cessioni di elettricità e gas.

La portata delle innovazioni introdotte (comportanti l'ammissione al beneficio con riferimento a nuove tipologie di utilizzatori) verrà meglio inquadrata più avanti, dopo l'opportuna ricostruzione delle problematiche connesse.

Va dunque rammentato che la tabella A, parte III, n. 103), allegata al Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, (dopo le modificazioni dell'articolo 36, comma 3, lettera b), del decreto legge n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993), prevedeva l'applicazione dell'Iva ad aliquota ridotta, nella misura del 10 per cento, alle cessioni e alle importazioni di energia elettrica e di gas finalizzate all'uso da parte di imprese estrattive e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili.

Alla stessa aliquota ridotta (originariamente nella misura del 9 per cento) erano state altresì assoggettate le cessioni e le importazioni di energia elettrica e gas per uso domestico, nonché le cessioni e le importazioni di gas metano e prodotti petroliferi liquefatti destinati a essere direttamente immessi nelle reti di distribuzione per la successiva erogazione.

Con una scelta che appare orientata a ottenere una certa "equità sostanziale" nell'applicazione del tributo, il legislatore della Finanziaria ha ora inteso agevolare con l'aliquota ridotta le seguenti operazioni:

- cessioni di energia elettrica e gas alle imprese agricole
- cessioni di energia elettrica ai "clienti grossisti"
- cessioni di gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti alle imprese che utilizzano gli stessi per la produzione di energia elettrica.

Nel primo caso, si è trattato di ovviare a un'esclusione che non appariva del tutto motivata, mentre negli altri due casi è sicuramente prevalsa la considerazione che si tratta pur sempre di operazioni "interposte" rispetto alla distribuzione di un bene - l'energia elettrica - la cui cessione era già agevolata sia per l'utilizzo domestico che per quello produttivo.

#### Tipologie di attività e di prestazioni

Per quanto chiarito dalla circolare 19.3.1985, n. 26, le attività definibili come "*estrattive e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili*" sono quelle indicate nei gruppi da IV a XV del decreto ministeriale 29.10.1974, recante la vecchia tabella dei coefficienti di ammortamento. Nella sostanza, anche allo stato attuale risultano pertanto assoggettate a Iva ridotta con aliquota del 10 per cento le somministrazioni di energia elettrica e di gas alle sole imprese operanti nei seguenti settori:

- industrie estrattive di minerali metalliferi e non metalliferi;
- industrie manifatturiere alimentari
- industrie manifatturiere del legno
- industrie manifatturiere metallurgiche e meccaniche
- industrie manifatturiere dei minerali non metalliferi
- industrie manifatturiere chimiche
- industrie manifatturiere della carta
- industrie manifatturiere delle pelli e del cuoio
- industrie manifatturiere tessili
- industrie manifatturiere del vestiario, dell'abbigliamento e dell'arredamento
- industrie manifatturiere della gomma, della guttaperca e delle materie plastiche
- industrie poligrafiche, editoriali e affini.

## Adempimenti previsti

La fruizione dell'aliquota agevolata è subordinata all'invio - da parte delle imprese utilizzatrici alle imprese erogatrici - di un'apposita richiesta scritta, valida fino alla revoca, contenente la dichiarazione, sotto la propria responsabilità, di possedere i previsti requisiti soggettivi e che l'energia elettrica o il gas sarà utilizzato nell'esercizio dell'impresa estrattiva o manifatturiera.

## Il gas per l'erogazione diretta

La stessa circolare 19.3.1985, n. 26, chiarisce che, relativamente alle importazioni di gas metano, non sussistono problemi circa l'applicazione dell'aliquota ridotta sulle importazioni dello stesso, in quanto il prodotto è direttamente immesso nelle tubazioni delle reti di distribuzione.

L'aliquota ridotta è applicabile anche nel caso in cui il gas metano debba sostare, a fini tecnici (passaggio dalla fase liquida a quella gassosa), in impianti collegati in modo diretto ed esclusivo con la rete di distribuzione.

Sulle cessioni di gas petroliferi liquefatti, l'aliquota Iva ridotta è applicata esclusivamente alle transazioni effettuate dopo la nazionalizzazione dei prodotti, atteso che le eventuali cessioni poste in essere anteriormente esulano dalla sfera di applicazione dell'Iva trattandosi di beni allo "stato estero".

## La tabella A

L'inciso sottoposto alle modificazioni della Finanziaria è ospitato (al n. 103) nella tabella A, parte III, allegata al Dpr 26.10.1972, n. 633.

Nel testo vigente a partire dal 1° gennaio 2002, risultavano ancora sottoposte all'aliquota Iva del 10 per cento le cessioni e importazioni di:

- energia elettrica per uso domestico
- energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive e manifatturiere comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili
- gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati a essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati (numero così sostituito dall'articolo 36, comma 3, lettera b), decreto legge 30 agosto 1993, n. 331).

## Prassi dell'Amministrazione

Sul problema degli acquisti di gas metano ed energia elettrica compiuti da grossisti in vista della successiva cessione a propri clienti, si è espressa la direzione centrale Normativa e contenzioso

con la risoluzione del 3.6.2003, n. 121/E.

La pronuncia di prassi faceva seguito a un'istanza di interpello presentata da una società costituita a seguito della liberalizzazione del mercato del gas metano e dell'energia elettrica, la quale offriva tali beni, in qualità di grossista, a diverse tipologie di soggetti (imprese, soggetti no-profit e società di distribuzione del gas).

Erano stati stipulati dall'interpellante contratti per l'acquisto di gas metano e di energia elettrica da due soggetti fornitori e singoli contratti di fornitura, con diversi clienti, a prezzi concorrenziali non autonomamente raggiungibili nel regime del mercato vincolato.

A prescindere dal fatto che i clienti dell'istante (imprese manifatturiere e imprese fornite di propria rete distributiva) possedessero i requisiti per beneficiare dell'aliquota Iva ridotta del 10 per cento, entrambe le società fornitrici (di gas e di energia elettrica) applicavano l'Iva con l'aliquota ordinaria del 20 per cento.

La cessione di gas ed elettricità nei confronti dei clienti dell'interpellante era invece assoggettata all'aliquota Iva del 10 per cento, limitatamente alla fornitura di tali beni effettivamente destinata ai soggetti che dichiaravano di essere in possesso dei requisiti per l'applicazione dell'aliquota agevolata.

Era quindi chiesto se anche i corrispettivi relativi agli acquisti potessero essere assoggettati da parte della società fornitrice all'aliquota del 10 per cento, limitatamente alla quota dei medesimi destinata alla successiva cessione a imprese esercitanti attività rientranti nella definizione di cui al numero 103) della tabella A, parte III.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuna una distinzione tra l'acquisto di gas metano e quello dell'energia elettrica.

Infatti, ai sensi del più volte citato numero 103, soggiacciono all'aliquota ridotta, tra le altre, le cessioni di:

- energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive e manifatturiere comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili
- (nonché) quelle di gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati a essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati.

Mentre la somministrazione di energia elettrica per uso di imprese estrattive e manifatturiere risultava soggetta all'aliquota ridotta in considerazione della particolare attività svolta (estrattiva, manifatturiera, eccetera), per il gas metano il medesimo trattamento era riservato non solo alle cessioni effettuate a favore dei soggetti sopra descritti, ma anche a tutti i passaggi intermedi, in virtù della specifica natura del bene ceduto.

Il trattamento Iva da riservare alle fasi di commercializzazione del gas metano prodromiche alla somministrazione al consumatore finale è stato trattato nella risoluzione 14.3.2003, n. 64/E, richiamata nella pronuncia in esame.

Era stato in tale sede affermato che l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata era subordinata alla circostanza che la cessione riguardasse un bene oggetto di futura distribuzione.

Con riferimento al caso esaminato, era riconosciuta alla società interpellante la natura di grossista-intermediario nella cessione dei beni "energetici".

Tale eventualità non è ritenuta rilevante poiché, nelle cessioni di gas metano, la particolare circostanza che l'immissione diretta nelle tubazioni non avvenga contestualmente alla cessione del gas stesso, ma solo nel successivo momento in cui il grossista-intermediario acquirente procede all'ulteriore cessione ai propri clienti finali o a un distributore dotato di una propria rete, non può precludere l'applicazione dell'aliquota agevolata.

Relativamente agli acquisti di energia elettrica, la circostanza che il soggetto acquirente rivesta la qualifica di grossista-intermediario determina invece una causa ostativa all'applicazione del beneficio, il quale spetta solamente se l'attività esercitata dal cessionario rientra tra quelle espressamente contemplate dal numero 103) della tabella A, parte III (ove non è inclusa l'attività di intermediazione in fase di acquisto e/o cessione di prodotti energetici).

E' pertanto affermato che:

- con riferimento al gas metano, dovrà applicarsi l'aliquota Iva ridotta del 10 per cento per tutti gli acquisti effettuati dalla società intermediaria, in considerazione del vincolo di destinazione (immissione in reti distributive) connesso al particolare stato fisico del prodotto

- con riferimento all'energia elettrica, sarà applicabile l'aliquota Iva ordinaria del 20 per cento per tutti gli acquisti effettuati, dal momento che la società (svolgente attività di grossista) è priva dei requisiti imposti dal numero 103) della tariffa, parte III.

#### La Finanziaria 2004

L'intervento del legislatore della Finanziaria 2004 comporta la sostituzione del sopra illustrato numero 103) della parte III della tabella A, nei termini che seguono:

*"103) energia elettrica per uso domestico; energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili; energia elettrica fornita ai clienti grossisti di cui all'articolo 2, comma 5, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79; 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".*

#### I "clienti grossisti"

Secondo l'articolo 2, comma 5, del Dlgs 16.3.1999, n. 79, è "cliente grossista" di energia elettrica "la persona fisica o giuridica che acquista e vende energia elettrica senza esercitare attività di produzione, trasmissione e distribuzione nei Paesi dell'Unione europea".

Si tratta dunque di un'attività caratterizzata dall'interposizione rispetto a soggetti fornitori e ad altri soggetti utilizzatori, senza il diretto impiego dell'energia nell'ambito di processi produttivi o la sua erogazione all'utenza.

#### L'analisi compiuta dai centri studi parlamentari

Gli estensori delle schede di lettura curate dal centro Studi del Senato hanno messo in luce effetti e natura degli interventi additivi sul n. 103 succitato.

E' stato in tale sede precisato che, attraverso il comma 40, introdotto nel corso dell'esame presso la Camera, è operata l'integrale sostituzione del numero 103) della tabella A, parte III, con riferimento alle seguenti operazioni:

- cessioni di energia elettrica fornita ai clienti grossisti di cui all'articolo 2, comma 5, del Dlgs 16.3.1999, n. 79 (come chiarito sopra, ai sensi della normativa richiamata è "cliente grossista" la persona fisica o giuridica che acquista e vende energia elettrica senza esercitare attività di produzione, trasmissione e distribuzione nei Paesi dell'Unione europea)

- cessioni di gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti destinati a imprese che li impiegano per la produzione di energia elettrica
- cessioni di energia elettrica e gas per uso delle imprese agricole.

E' infine evidenziato che la norma in esame recepisce il contenuto del comma 8 dell'articolo 2 del testo approvato dal Senato (A.C. 4489) e successivamente soppresso, che interveniva sul n. 103 della tabella A, parte III, inserendo anche le cessioni di energia elettrica e gas per uso delle imprese agricole.

L'aliquota Iva ridotta del 10% nel n. 103 della Tabella A - Parte III			
Prima della Finanziaria 2004		Con la Finanziaria 2004	
Cessioni di...	Uso	Cessioni di...	Uso
Energia elettrica	Domestico	Energia elettrica	Domestico
Energia elettrica e gas	Imprese estrattive e manifatturiere...	Energia elettrica e gas	Imprese estrattive e manifatturiere...
Gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati all'immissione nelle reti di distribuzione per essere erogati	Utenti delle reti di distribuzione	Gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati all'immissione nelle reti di distribuzione per essere erogati	Utenti delle reti di distribuzione
		Energia elettrica e gas	Imprese agricole

Energia elettrica	Clienti grossisti
Gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti	Imprese che utilizzano il prodotto per la produzione di energia elettrica

di

**Fabio Carriolo**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/liva-cessioni-elettricit -e-gas>