

Roma, 15 ottobre 2010

OGGETTO: Somministrazione di gas metano usato per usi civili nei confronti di condomini o cooperative di abitanti di edifici abitativi – disposizioni in materia di aliquota IVA - n. 127-bis della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 26 ottobre 1972

Con la presente risoluzione si forniscono chiarimenti in ordine alla portata applicativa della disposizione normativa di cui al n. 127-*bis* della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 26 ottobre 1972, relativamente alla somministrazione di gas metano usato per usi civili.

In particolare, tale documento di prassi ha lo scopo di eliminare dubbi interpretativi e problematiche applicative, da più parti manifestate, con specifico riferimento al caso della somministrazione di gas nei confronti di condomini e cooperative di abitanti di edifici abitativi che utilizzano impianti di tipo centralizzato e collettivo.

E' il caso di rammentare che la scrivente ha diramato istruzioni operative sulla portata applicativa del n. 127-*bis* con la circolare del 17 gennaio 2008 n. 2/E e che nessun documento di prassi ha mai affrontato la specifica problematica dei condomini e delle cooperative di abitanti di edifici abitativi.

Come è noto, l'articolo 2, comma 5, del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2008, il numero 127-*bis* della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, il quale, nella sua

attuale formulazione, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alla *"somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui; somministrazione, tramite reti di distribuzione, di gas di petrolio liquefatti per usi domestici di cottura cibi e per produzione di acqua calda, gas di petroli liquefatti contenuti o destinati ad essere immessi in bombole da 10 a 20 Kg in qualsiasi fase della commercializzazione"*.

Il regime introdotto ha inteso recepire nell'ordinamento nazionale la direttiva europea 2003/96/CE, che ha rivisto la normativa sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Di fatto, si è inteso modificare il criterio di tassazione, che non si basa più sulla tipologia di utilizzo, ma sull'entità del consumo.

Il novellato n. 127-*bis* introduce, pertanto, un limite quantitativo per l'applicazione dell'aliquota agevolata alla somministrazione di gas metano per usi civili. In particolare, la nuova normativa prevede una tassazione del 10 per cento sui primi 480 metri cubi annui consumati *"per combustione per usi civili"*; i metri cubi eccedenti tale soglia devono invece essere tassati secondo l'ordinaria aliquota del 20 per cento.

Per effetto delle modifiche introdotte dal citato decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, le disposizioni IVA risultano armonizzate con quelle previste in materia di accise, contenute nell'articolo 26 del Testo Unico accise, approvato con DPR del 26 ottobre 1995, n. 504, come sostituito dall'articolo 1, comma 2, lettera i), del d.lgs. n. 26 del 2007, in base al quale il consumo di gas viene distinto tra usi civili e usi industriali e, con riferimento ai primi, la misura delle diverse aliquote di accisa è determinata in base a scaglioni di consumo annui.

Con la citata circolare del 17 gennaio 2008 n. 2/E, l'Agenzia delle Entrate, ha precisato che i consumi di gas naturale esposti in bolletta/fattura verranno imputati allo scaglione di 480 metri cubi, fino a quando non verrà raggiunto il predetto limite, a partire dal 1° gennaio di ogni anno (ovvero, se successiva, dalla

data di attivazione della somministrazione) fino al 31 dicembre dell'anno stesso (ovvero, se anteriore, fino alla data di cessazione del contratto di somministrazione), con applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento. Per i consumi oltre il predetto limite, si applicherà l'aliquota ordinaria del 20 per cento sulla parte eccedente.

Con particolare riferimento al caso della somministrazione di gas metano per usi civili nei confronti di condomini e cooperative di abitanti di edifici abitativi che utilizzano impianti di tipo centralizzato e collettivo, si precisa che il limite di 480 m.c. annui, stabilito ai fini della fruizione dell'aliquota del 10 per cento, di cui al n. 127-*bis*, va riferito alle singole utenze di ciascuna delle unità immobiliari che costituiscono il condominio o la cooperativa di abitanti.

In altri termini, per quanto concerne il profilo quantitativo, il beneficio compete sino al raggiungimento del limite massimo annuale di 480 metri cubi con riferimento a ciascuna delle utenze del condominio o cooperativa di abitanti di edifici abitativi.

Ne consegue che, in presenza di un impianto centralizzato, il limite di 480 mc deve essere moltiplicato per il numero delle unità immobiliari il cui impianto di riscaldamento è allacciato all'impianto centralizzato.

Resta fermo che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento, di cui al 127-*bis*, deve essere soddisfatto il requisito ulteriore del consumo di gas per 'usi civili', nell'accezione già attribuita dalla citata circolare del 17 gennaio 2008 n. 2/E.

Ciò posto, relativamente alla eventuale tematica concernente il comportamento che la società che eroga il gas metano deve assumere in caso di richiesta di rimborso, da parte degli utenti del servizio, dell'IVA già applicata nella misura del 20 per cento, si osserva che tale tematica ha ad oggetto il rapporto intercorrente fra il gestore del servizio e gli utenti finali del medesimo.

Detto rapporto è regolamentato, in base al vigente assetto normativo, dalla disciplina civilistica e allo stesso resta, pertanto, estranea l'Amministrazione finanziaria.

Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, infatti, la disciplina in materia di IVA delinea la sussistenza di tre distinti rapporti giuridici intercorrenti, rispettivamente, tra cedente (o prestatore) ed Amministrazione finanziaria - relativamente al pagamento dell'imposta - fra cedente (o prestatore) e cessionario (o committente) - in ordine all'esercizio della rivalsa - e fra cessionario (o committente) ed Amministrazione finanziaria - relativamente all'eventuale detrazione dell'IVA assolta in via di rivalsa (cfr. Cass. 6419 del 22 aprile 2003).

Pertanto, gli utenti del servizio potranno chiedere, ricorrendone i presupposti, la restituzione dell'importo corrispondente alla maggiore IVA ad essi addebitata direttamente alla società che eroga il gas metano.

In merito, invece, alla possibilità di recuperare l'IVA applicata dalla medesima società nella misura eccedente il 10 per cento e versata all'Erario, si fa presente quanto segue.

L'eccezionalità della situazione che si è determinata a seguito della presente pronuncia e la connessa necessità di evitare che a seguito della stessa possano verificarsi indebiti arricchimenti, porta ad escludere che possano essere utilizzati, per ottenere il rimborso dell'imposta a suo tempo applicata in misura eccedente il 10 per cento, i meccanismi ordinari di variazione delle fatture, disciplinati dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972.

Appare, invece, necessario il ricorso alla procedura di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il quale stabilisce, al comma 2, che la domanda di restituzione di tributi non dovuti "in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", sempre che il diritto alla restituzione non sia prescritto.

Nel caso di specie, si ritiene che il termine biennale di cui all'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 decorra dalla data del versamento dell'imposta applicata nella misura del 20 per cento.

Inoltre, al fine di garantire la neutralità del tributo e la completa eliminazione del rischio di un indebito arricchimento del soggetto gestore (il quale potrebbe ottenere il rimborso di un'IVA che non ha restituito all'utente), la restituzione, da parte dell'Erario alla società che eroga il gas metano dell'IVA da essa addebitata agli utenti in misura eccedente il 10 per cento, potrà avvenire solo a condizione che la stessa società dimostri la effettiva restituzione dell'imposta agli utenti medesimi e nel limite della somma effettivamente restituita a questi ultimi.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni impartite ed i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE CENTRALE