

**Risposta n. 284/2022**

**OGGETTO:** Trasferimento di energia termica tramite contratto di servizio energia e contratto di teleriscaldamento - Aliquota Iva applicabile- Art. 2 DL n. 130 del 2021 e Art. 1, comma 506, legge n. 234 del 2021.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

L'Ausl istante (di seguito anche "*Istante*") rappresenta di essere l'ente pubblico incaricato di gestire la sanità per le Province di .... e, ai sensi del d.lgs. n. 502 del 1992, di avere personalità giuridica e di esercitare l'attività sanitaria, pur non essendo la propria attività esclusiva.

L'*Istante* fa presente che le sedi aziendali risultano inserite all'interno di contratti di servizio energia, come definito dal d.P.R. 26 agosto 1993, n. 412. Le centrali termiche degli edifici aziendali (oggetto dell'interpello) sono servite da caldaie a gas metano; la formulazione contrattuale prevede che l'appaltatore, fornitore del servizio, effettui la voltura dei contatori a proprio carico, comprando, quindi, direttamente il gas metano, remunerato poi con due corrispettivi distinti:

- uno legato alla fornitura del combustibile (cosiddetta "quota energia");
- l'altro legato alla manutenzione degli impianti.

Il valore economico corrispondente alla fornitura dell'energia termica è, quindi, univocamente determinato all'interno del contratto e fatturato a parte.

L'*Istante* rappresenta, altresì, di aver aderito alla convenzione predisposta dall'Agenzia Regionale X, all'interno della quale è prevista espressamente la fornitura del servizio energia.

Per la sede aziendale dell'Ospedale Y, l'istante ha aggiudicato il servizio di fornitura dei vettori energetici (riscaldamento, vapore e raffrescamento) alla società XY, mediante una concessione; l'appaltatore, fornitore del servizio, provvede alla fornitura dei vettori energetici all'Azienda mediante la propria centrale di teleriscaldamento, composta da caldaie e impianti di cogenerazione alimentati a gas metano. Anche in questo caso il valore economico corrispondente alla fornitura dell'energia termica è, quindi, univocamente determinato all'interno del contratto e fatturato a parte.

Tutti gli usi del metano per combustione effettuati dalle Aziende Sanitarie afferenti ai Servizi Sanitari Regionali, fatta salva la produzione di elettricità, sono stati riconosciuti usi industriali con nota 77415/RU del 30/07/2014 e poi con nota 121523 RU del 14/11/2014 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

L'*Istante* evidenzia che nella prima delle menzionate note è stato precisato che "*In definitiva, non può revocarsi in dubbio ... che l'attività posta in essere dalle aziende ospedaliere ... è a pieno titolo attività industriale alla stregua dell'art. 2195, comma 1 c.c...*" e "*... posta la natura imprenditoriale dell'attività svolta dalle aziende ospedaliere, sono ricompresi tra gli usi industriali di cui all'art. 26 del D.Lgs n.504/1995 gli impieghi del gas naturale destinato alla combustione negli enti ospedalieri e in tutte le altre strutture operative delle aziende dei servizi sanitari regionali*".

In seguito ai recenti aumenti senza precedenti sui mercati internazionali del costo della materia prima gas, sono state introdotte modifiche legislative in materia di IVA per le forniture di gas metano con due distinti atti successivi, di identico tenore, al fine

di calmierare almeno in parte la crescita dei prezzi.

In particolare, l'articolo 2 del decreto legge n. 130 del 2021, recante "*Misure per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore gas naturale*", prevede 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 gli usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del 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.*"

In seguito, l'agevolazione è stata reiterata anche per il primo trimestre 2022 ("*mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022*") con l'articolo 1, comma 506, della legge n. 234 del 2021 (Finanziaria 2022) di identico tenore.

Le due disposizioni, di identico tenore, prevedono l'applicazione dell'IVA agevolata del 5% per le forniture di gas metano per combustione per usi civili e industriali per il periodo settembre 2021/marzo 2022.

Come rappresentato, le strutture sanitarie dell'*Istante* utilizzano il gas metano per combustione nei propri usi industriali non tramite contratti di fornitura diretta, bensì mediante contratti di servizio energia o concessioni di servizio di teleriscaldamento, ragion per cui ad acquistare il metano non è direttamente l'utilizzatore dello stesso (Azienda USL), bensì il fornitore del servizio, che oltre alla fornitura del vettore energetico fornisce all'Azienda ulteriori servizi tecnici (manutenzione e conduzione degli impianti nel caso del servizio energia, fornitura di energia frigorifera e di energia elettrica nel caso del teleriscaldamento).

Ciò premesso, l'*Istante* chiede di conoscere se l'aliquota IVA del 5% di cui alle disposizioni sopra riportate possa essere applicata all'energia termica- generata con gas

naturale, utilizzata in usi civili e industriali in esecuzione di un Contratto Servizio Energia, come definito dal d.P.R. n. 412 del 1993, o di una concessione di Teleriscaldamento, come definito dal decreto legge n. 102 del 2014.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante rappresenta che l'agevolazione IVA al 5% in esame è stata introdotta con la esplicita finalità di *"contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore gas naturale"* con la finalità di ristorare parzialmente i costi subiti dall'utilizzatore finale del gas naturale, in virtù degli *"usi civili e industriali"* per i quali esso viene utilizzato, che nel caso dell'Istante corrispondono all'attività sanitaria ospedaliera e territoriale.

In relazione all'applicabilità di tale agevolazione, l'Agenzia delle Entrate è già intervenuta con la circolare 17/E del 3 dicembre 2021, che al punto 1 *"ambito applicativo della norma"* chiarisce che *"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."*

Con specifico riferimento agli enti pubblici soggetti a *split payment*, tra i quali figura l'Istante, la citata circolare al punto 4 chiarisce che *"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."*

L'Istante riferisce che la citata circolare non affronta esplicitamente le fattispecie oggetto dell'interpello e, al riguardo, effettua un'analisi dedicata, a partire dal principio sopra espresso della rilevanza sostanziale degli usi industriali o civili del gas naturale.

Il contratto di servizio energia viene definito dall'articolo 1 del d.P.R. n. 412 del 1993 e l'Allegato 2 al decreto legge n. 115 del 2008 elenca i requisiti che devono esistere per poter qualificare un contratto come contratto di servizio energia, tra cui (allegato II punto 4 comma 1 lettera c) "*l'acquisto, la trasformazione e l'uso da parte del Fornitore del contratto servizio energia dei combustibili o delle forniture di rete, ovvero del calore-energia nel caso di impianti allacciati a reti di teleriscaldamento, necessari ad alimentare il processo di produzione del fluido termovettore e quindi l'erogazione dell'energia termica all'edificio*".

Il servizio di teleriscaldamento viene invece definito dall'articolo 2, comma 2, del decreto legge n. 102 del 2014 come "*rete di teleriscaldamento e teleraffreddamento (o teleraffrescamento): 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*".

L'Istante ritiene evidente che tra le finalità dei contratti di servizio energia e di fornitura del teleriscaldamento vi è la medesima del riscaldamento ambienti, che corrisponde per l'Azienda USL a un uso industriale del gas metano e che parte integrante del servizio stesso è la fornitura dei combustibili necessari ad alimentare il processo di produzione del fluido termovettore, nel caso di specie utilizzando come combustibile gas metano.

Con specifico riferimento ai contratti vigenti presso l'Istante va considerato il capitolato tecnico della convenzione "*Multiservizio di Manutenzione degli Immobili in*

*Usa alle Aziende Sanitarie... ", che all'art....prevede che "Il Servizio Energia si distingue in due servizi distinti, dettagliati nel Disciplinare tecnico allegato al presente Capitolato, ossia:*

*Fornitura combustibile o energia primaria;*

*Manutenzione impianti di climatizzazione,".*

Il contratto prevede uno specifico corrispettivo per la remunerazione della fornitura di combustibile.

L'Istante riferisce che il prezzo di fornitura dell'energia termica all'interno del contratto di servizio energia è indicizzato all'indice PFOR,t, definito dal "*Testo integrato delle attività di vendita al dettaglio di gas naturale e gas diversi dal gas naturale distribuiti a mezzo di reti urbane, come da ultimo modificato e integrato con la deliberazione dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (di seguito: ARERA) 25 giugno 2020, 241/2020/R/gas*" come l'indice, espresso in euro/GJ, a copertura dei costi di approvvigionamento del gas naturale nel trimestre t-esimo, pari alla media aritmetica delle quotazioni forward trimestrali OTC relative al trimestre t-esimo del gas, presso l'hub TTF, rilevate, con decorrenza dall'anno termico 2014 - 2015, da ICIS-Heren con riferimento al secondo mese solare antecedente il trimestre t-esimo.

Da ciò, l'Istante ricava che la quota energia del servizio energia in esame, oltre ad avere la finalità di remunerare direttamente la fornitura del combustibile, è indicizzata con il medesimo indice di prezzo della fornitura di gas naturale delle famiglie nel servizio di maggior tutela, come la fornitura di combustibile cui si riferiscono le agevolazioni IVA oggetto dell'interpello.

Pertanto, l'Istante ritiene che il servizio energia può a sua volta beneficiare di un'aliquota IVA ridotta al 5%, in quanto destinato al soddisfacimento dei medesimi "*usi civili e industriali*" della fornitura di gas metano, cui è destinata l'agevolazione in oggetto, e caratterizzato da un prezzo con il medesimo andamento di quello del gas naturale.

Ciò ovviamente per il solo corrispettivo contrattuale corrispondente alla fornitura di energia termica, ove si utilizzi al 100% gas naturale, fermo restando che gli altri servizi prestati nell'ambito del Contratto Servizio Energia saranno assoggettati alle aliquote ordinarie di competenza.

Per quanto riguarda il servizio di teleriscaldamento, si specifica che esso viene fornito per il tramite di una centrale di teleriscaldamento (cd. "Energy House") interamente alimentata a gas metano. Anche in questo caso risulta univocamente determinabile all'interno del contratto un corrispettivo che riguarda la sola energia termica (quota energia), distinto dal corrispettivo per manutenzione e altri oneri (quota gestione), come nel caso precedente indicizzato all'indice dell'Autorità per l'Energia ARERA per i clienti di maggior tutela.

L'Istante ritiene, pertanto, che anche per il servizio di teleriscaldamento sia possibile beneficiare dell'aliquota IVA ridotta al 5%, essendo alimentato al 100% da metano, anche in questo caso per la sola quota energia, in quanto tale servizio è destinato al soddisfacimento dei medesimi "*usi civili e industriali*" della fornitura di gas metano cui è destinata l'agevolazione in oggetto, e caratterizzato da un prezzo con il medesimo andamento di quello del gas naturale.

A parere dell'Istante, al fine dell'applicazione dell'aliquota ridotta non rileva la forma contrattuale con cui il metano viene somministrato (contratto servizio energia o teleriscaldamento); laddove non avesse luogo tale equiparazione si verrebbe infatti a creare una disparità di trattamento rispetto a coloro che acquistano direttamente il gas naturale, pur essendoci una distinzione puramente formale di carattere contrattuale, con violazione dei principi di prevalenza della sostanza sulla forma e dell'equità di trattamento fiscale.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

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'articolo 2, comma 1, del predetto decreto legge 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*».

Successivamente, con l'articolo 1, comma 506, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, è stata reiterata la disposizione precedente anche per il primo trimestre del 2022, avente lo stesso tenore letterale della prima.

Come precisato con la circolare 3 dicembre 2021, n. 17/E, 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*", approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle accise, TUA).

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".*

Il medesimo articolo 26 del TUA 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*».

Inoltre, nella medesima circolare n. 17/E del 2021 si precisa che 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 della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) di cui all'articolo 17-ter

del d.P.R. 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".

Con riferimento al caso di specie, l'Istante riferisce che le proprie *"strutture sanitarie ... utilizzano il gas metano per combustione nei propri usi industriali non tramite contratti di fornitura diretta, bensì mediante contratti di servizio energia o concessioni di servizio di teleriscaldamento, ragion per cui ad acquistare il metano non è l'utilizzatore dello stesso ... , bensì il fornitore del servizio, che oltre alla fornitura del vettore energetico fornisce all'Azienda ulteriori servizi tecnici (manutenzione e conduzione degli impianti nel caso del servizio energia, fornitura di energia frigorifera e di energia elettrica nel caso del teleriscaldamento)"*.

Al riguardo, l'articolo 1 del d.P.R. 26 agosto 1993, n. 412, alla lettera p) prevede che per *"contratto servizio energia"* si intende *"l'atto contrattuale che disciplina l'erogazione dei beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort negli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente, provvedendo nel contempo al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia"*.

L'articolo 16, comma 4, del d.lgs. 30 maggio 2008, n. 115 (recante attuazione della direttiva 2006/32/CE relativa all'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici e abrogazione della direttiva 93/76/CEE), prevede che *"Fra i contratti che possono essere proposti nell'ambito della fornitura di un servizio energetico rientra il contratto di servizio energia di cui all'articolo 1, comma 1, lettera p), del decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, rispondente a quanto stabilito dall'allegato II al presente decreto"*.

L'allegato II al d.lgs. n.115 del 2008 prevede, al comma 2, lettera *a*), che il contratto di servizio energia *"è un contratto che nell'osservanza dei requisiti e delle prestazioni di cui al paragrafo 4 disciplina l'erogazione dei beni e servizi necessari alla gestione ottimale ed al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia"*.

Il successivo punto 4, comma 1, lettera *c*), con riferimento ai requisiti che devono sussistere per qualificare un contratto come contratto di servizio energia prevede *"l'acquisto, la trasformazione e l'uso da parte del Fornitore del contratto servizio energia dei combustibili o delle forniture di rete, ovvero del calore-energia nel caso di impianti allacciati a reti di teleriscaldamento, necessari ad alimentare il processo di produzione del fluido termovettore e quindi l'erogazione dell'energia termica all'edificio"*.

Il contratto servizio energia, come disciplinato dal menzionato d.lgs. n. 115 del 2008, è quindi 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.

L'elemento distintivo di tale tipologia contrattuale è caratterizzato, infatti, 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.

Alla luce di quanto riportato, si ritiene che tale tipologia contrattuale preveda e si concretizzi nella cessione al cliente finale di energia termica e non, direttamente, la *"somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali"*,

come invece previsto dall'articolo 2 del decreto legge n. 130 del 2021 e dal successivo articolo 1, comma 506, della legge n. 234 del 2021.

Si ritiene, pertanto, non applicabile a tale fattispecie avente ad oggetto la cessione di energia termica tramite contratti di servizio energia, l'aliquota IVA agevolata del 5 per cento prevista sulla base di tale normativa.

L'Istante, inoltre, ha rappresentato che *"per la sede aziendale dell'Ospedale Y, l'Azienda ha aggiudicato il servizio di fornitura dei vettori energetici (riscaldamento, vapore e raffrescamento) alla società XY, mediante una concessione; l'appaltatore provvede alla fornitura dei vettori energetici all'Azienda mediante la propria centrale di teleriscaldamento, composta da caldaie e impianti di cogenerazione alimentati a gas metano"*.

Con riferimento al contratto di teleriscaldamento, l'articolo 2, comma 2, lettere gg) del d.lgs. 4 luglio 2014, n. 102 (recante attuazione della direttiva 2012/27/UE sull'efficienza energetica, che modifica le direttive 2009/125/CE e 2010/30/UE e abroga le direttive 2004/8/CE e 2006/32/CE) prevede che si intende per *"rete di teleriscaldamento e teleraffreddamento (o teleraffrescamento): 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"*.

Da quanto riportato dall'Istante e dal tenore letterale di tale disposizione si ricava che anche con riferimento al contratto di teleriscaldamento abbia luogo un trasferimento di energia termica e non una somministrazione diretta di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali.

Pertanto, anche con riferimento a tale ipotesi, non può trovare applicazione l'aliquota IVA agevolata del 5 per cento prevista in base al combinato disposto di cui

all'articolo 2 della legge 171 del 2021 e all'articolo 1, comma 506, della legge n. 234 del 2021.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**