

Risposta n. 460/2021

OGGETTO: IVA - Trattamento applicabile alle prestazioni di fornitura di energia termica per uso domestico.

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

QUESITO

L' Azienda istante - nel premettere che con L.R. n. (...), gli Istituti Autonomi per le Case Popolari (IACP) della Regione (...) sono stati trasformati in Aziende ... per l'Edilizia Residenziale (...) - ha rappresentato che, con L.R. (...), è stata istituita l'Azienda Alfa derivante dall'accorpamento delle tre precedenti Aziende provinciali.

L'istante (ente pubblico economico dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale, organizzativa, patrimoniale e contabile, dotato di un proprio statuto approvato dalla Regione) ha evidenziato che le Aziende per l'edilizia residenziale costituiscono lo strumento di cui la Regione e gli Enti locali si avvalgono per la gestione unitaria dei servizi abitativi e per l'esercizio delle proprie funzioni nell'ambito delle politiche abitative, con particolare attenzione alla loro funzione sociale.

L'Azienda istante, ai sensi dell'articolo (...) della L.R. (...) (che individua le attività costituenti la missione istituzionale della stessa), gestisce il patrimonio di

edilizia residenziale di proprietà e, previa sottoscrizione di apposita delega, il patrimonio di edilizia residenziale pubblica di proprietà dei Comuni, in ossequio con quanto disposto dalle disposizioni regionali vigenti (L.R. ... e R.R. ...).

Il patrimonio aziendale risulta costituito da alloggi sociali che confluiscono nel sistema regionale dei servizi abitativi, alloggi ad altro uso residenziale, box e altre unità immobiliari per uso non abitativo, in gran parte costruiti per essere locati e, quindi, classificati come beni patrimonio. In particolare, gli alloggi e le altre unità concessi in locazione possono essere ubicati:

a) in fabbricati composti di unità immobiliari unicamente di proprietà dell'Azienda;

b) in fabbricati composti da unità immobiliari dell'Azienda e da unità immobiliari di proprietà di terzi, per i quali si è proceduto alla formale costituzione di un condominio con apposita richiesta di codice fiscale al competente UT dell'Agenzia delle entrate;

c) in fabbricati composti da unità immobiliari di proprietà dell'Azienda e da unità immobiliari di proprietà di terzi, per i quali non si è proceduto alla formale costituzione del condominio poiché non ne sussiste un obbligo formale essendo un condominio minimo.

L'Azienda istante ha fatto presente che il provvedimento amministrativo di assegnazione degli alloggi sociali e di quelli per uso residenziale è seguito dalla stipula di un contratto di locazione il cui corrispettivo viene fatturato in esenzione dall'IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; diversamente per i canoni di locazione delle unità immobiliari diverse dall'alloggio si opta per l'applicazione dell'IVA, ai sensi del n. 8-ter), del medesimo articolo 10. Pertanto, coesistendo sia operazioni esenti sia imponibili, l'istante recupera l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi necessari all'espletamento della propria attività applicando un pro-rata di detrazione, ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 e la quota di imposta

indetraibile trova collocazione contabile nella voce B.14 del conto economico tra i costi di produzione e, in particolare, tra gli oneri diversi di gestione.

Il predetto contratto di locazione, una volta stipulato, pone a carico del locatario-inquilino il pagamento del canone e il rimborso degli oneri accessori anticipati dal locatore-Azienda.

L'istante ha fatto presente che i costi dei servizi condominiali, dallo stesso anticipati, sono posti a carico dell'inquilino sulla base di quanto previsto dal "manuale di ripartizione delle spese condominiali" (adottato in coerenza con lo schema approvato attraverso la delibera della Giunta Regionale della ... del ..., n. ...). Detto documento, da quanto affermato dall'istante, svolge una funzione di vero e proprio "regolamento condominiale" (anche in assenza di una formale costituzione con assegnazione di un apposito codice fiscale) imposto dalla Regione all'Azienda e ai nuclei familiari assegnatari degli alloggi. Lo stesso manuale adottato dall' Azienda, relativamente alle spese di manutenzione, dispone che, in caso di impianti termici centralizzati e di impianti termici centralizzati di teleriscaldamento, siano a carico degli assegnatari: la fornitura del combustibile; il servizio di conduzione dell'impianto; la fornitura di acqua calda sanitaria; il servizio di lettura dei contatori di acqua calda e dei ripartitori di calore; il servizio di conduzione della sottostazione termica o centralina oppure del punto spillamento con relative apparecchiature.

L'istante evidenzia, altresì, che alcuni edifici interamente di sua proprietà (nel senso di unità abitative tutte di proprietà dell'Azienda), vincolati alla locazione a fronte di un canone sociale, sono connessi alla rete pubblica di teleriscaldamento e l'Azienda risulta proprietaria delle centrali termiche e delle relative sottocentrali di scambio termico, che sono ubicate all'interno o in prossimità del fabbricato, le quali alimentano una rete per la distribuzione del calore al servizio del fabbisogno di riscaldamento degli assegnatari degli alloggi di edilizia residenziale pubblica. La medesima fornitura di teleriscaldamento è presente (con le medesime modalità di organizzazione tecnica, di fornitura e di gestione del servizio di teleriscaldamento) anche in fabbricati al cui

interno vi sono sia unità abitative di proprietà dell'Azienda sia di proprietà di terzi. In tali casi l'amministratore condominiale o in sua assenza (nei condomini minimi con meno di otto proprietari) la stessa Azienda (in qualità di condomino e amministratore di fatto degli spazi e dei servizi comuni) anticipa il costo per la fornitura di energia termica e per i servizi manutentivi o di conduzione della centrale termica.

L'utilizzo del calore dipende dal fabbisogno di ciascuna unità abitativa connessa alla rete condominiale di teleriscaldamento e i consumi unitari di calore sono misurati mediante ripartitori e/o contabilizzatori.

La società fornitrice del calore stipula un apposito contratto di servizio con l'amministratore condominiale o, in sua assenza, con l'Azienda e addebita i costi sulla base delle risultanze prodotte dagli strumenti di misura dell'energia termica fornita installati presso i punti di consegna e/o sulla base di valori economici predefiniti correlati alle volumetrie riscaldate, al valore dei gradi giorno effettivamente registrati nel periodo e delle reali ore di erogazione del servizio e, infine, sulla base dei costi gestione previsti contrattualmente.

Negli immobili interamente di proprietà dell'Azienda e nei condomini minimi (privi di amministratore condominiale), la stessa Azienda riaddebita pro quota il costo anticipato sia agli assegnatari degli alloggi di edilizia residenziale pubblica sia agli altri condomini.

In sostanza, da quanto evidenziato dall'istante, si viene a configurare di fatto un assetto tecnico-giuridico in base al quale la società fornitrice rende disponibile e usufruibile il calore direttamente agli assegnatari degli alloggi di edilizia residenziale pubblica a mezzo dell'impiego delle reti di distribuzione del teleriscaldamento che risultano di proprietà e in gestione all'Azienda o nella disponibilità e in gestione ai condomini formalmente costituiti con attribuzione del codice fiscale, nei quali sono presenti alloggi di proprietà dell'Azienda per il tratto compreso tra il punto di consegna e il singolo alloggio.

Nei casi di condomini formalmente costituiti con attribuzione del codice fiscale,

l'Azienda anticipa per conto dei propri assegnatari il costo della fornitura del servizio calore e lo riaddebita all'inquilino in proporzione ai consumi rilevati nell'unità immobiliare o sulla base dei criteri stabiliti dall'assemblea condominiale. In detti casi il costo della fornitura del calore per il teleriscaldamento è comprensivo dell'IVA e il soggetto fornitore del servizio di teleriscaldamento e servizi accessori applica l'aliquota nella misura agevolata del 10 per cento, ai sensi del numero 122) della Tabella A, parte terza, allegata al citato d.P.R. n. 633 del 1972.

Diversamente dai casi appena descritti, nei fabbricati interamente di proprietà dell'Azienda e nei condomini minimi, la società fornitrice del servizio di teleriscaldamento e dei servizi connessi fattura i relativi corrispettivi applicando l'IVA nella misura ordinaria del 22 per cento.

In queste ultime tipologie di fabbricati, l'Azienda provvede al pagamento in favore della società fornitrice del servizio del corrispettivo e riaddebita a ciascun assegnatario e ai soggetti terzi proprietari delle unità abitative (nel caso di condomini minimi) l'esatto costo di competenza ripartito in proporzione ai consumi rilevati dal ripartitore/contabilizzatore o su base millesimale, con le stesse modalità operative adottate per tutte le altre spese cosiddette reversibili e in perfetta analogia con quanto avviene per il condominio formalmente costituito con regolare codice fiscale.

Pertanto, in considerazione della circostanza che l'IVA sostenuta dall'Azienda per l'acquisto del servizio calore mediante rete di teleriscaldamento risulta in gran parte indetraibile in quanto ricade nel pro-rata di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta non recuperata costituisce per la medesima Azienda un costo che viene riaddebitato interamente all'inquilino, unitamente al canone di locazione, in esenzione d'imposta, ai sensi del citato articolo 10, n. 8), in quanto onere contrattualmente accessorio al medesimo canone.

In sostanza, l'istante evidenzia che, nel caso dei fabbricati interamente di proprietà dell'Azienda e nei casi dei condomini minimi (privi di amministratore condominiale), l'aliquota IVA ordinaria, applicata in fattura dal fornitore del servizio

di teleriscaldamento, genera un maggior onere economico in capo al singolo assegnatario dell'alloggio di edilizia residenziale pubblica che appare fortemente iniquo se rapportato con il costo sostenuto dall'assegnatario dell'alloggio di edilizia residenziale pubblica collocato in fabbricati con proprietà mista per i quali sono stati formalmente costituiti i condomini con relativa attribuzione del codice fiscale che possono ricevere fattura con aliquota IVA del 10 per cento. A parere dell'istante, il citato n. 122), della Tabella A, parte terza, del d.P.R. n. 633 del 1972, non condiziona in alcun modo l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento alla diversa fattispecie di organizzazione condominiale. Ciò premesso, Azienda istante chiede di conoscere se le prestazioni dei contratti in essere o che saranno in futuro poste in essere e relativi al servizio di fornitura di energia termica a uso domestico, a prescindere dalla organizzazione condominiale dei diversi fabbricati in cui sono ubicate le unità abitative, possano essere soggette all'IVA nella misura ridotta del 10 per cento ai sensi del menzionato numero 122).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, in considerazione del tenore letterale della disposizione contenuta nel citato numero 122) della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633, si possa applicare l'IVA nella misura ridotta del 10 per cento ai contratti stipulati per la fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti di teleriscaldamento in quanto trattasi di energia termica per "uso domestico" per i seguenti motivi:

1) l'Azienda, nell'adempire all'obbligo di gestione delle abitazioni pubbliche sulla base delle disposizioni regionali, anche nelle situazioni di condomini minimi o di edifici a proprietà mista nei quali non è stato costituito formalmente il "condominio", svolge di fatto la funzione sia di gestore degli immobili di proprietà pubblica sia quella di amministratore condominiale;

2) la normativa regionale di settore consentirebbe all'Azienda di gestire la

fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti di teleriscaldamento delegando la gestione contrattuale alle assemblee di autogestione degli assegnatari degli alloggi ERP. Tuttavia, si ritiene che detto meccanismo determinerebbe un aggravamento della complessità degli atti e delle procedure amministrative connesse. A parere dell'istante, conformemente alle previsioni di cui al citato numero 122) e, in subordine, alla soluzione di cui al precedente punto sub 1) per la complessità che essa determinerebbe, si potrebbe valutare la possibilità per l'Azienda di gestire i vari contratti stipulati - per la fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti di teleriscaldamento - con gestioni separate affidate alle assemblee delle autogestioni dei condomini e che tali modalità assembleari possono riguardare sia il singolo edificio sia una pluralità indistinta di edifici.

Infine, anche sulla base della documentazioni di prassi dell'Agenzia delle entrate e in subordine alle soluzioni 1) e 2) che precedono, si ritiene coerente con il dettato normativo e con la stessa prassi, considerare l'Azienda come soggetto proprietario e gestore di immobili residenziali a carattere collettivo caratterizzati dal requisito della residenzialità.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il regime IVA del servizio di fornitura di energia termica è disciplinato dal numero 122), della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota nella misura agevolata del 10 per cento alle *"prestazioni di servizi e forniture di apparecchiature e materiali relativi alla fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti di pubbliche di teleriscaldamento o nell'ambito del contratto servizio energia, (...); sono incluse le forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento; alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l'aliquota ordinaria."*

Al riguardo, la circolare n. 82 del 7 aprile 1999 (e successivamente ribadito con le risoluzioni n. 150/E del 15 dicembre 2004 e n. 28/E del 1 aprile 2010) ha precisato che "l'uso domestico si realizza nelle somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, quali consumatori finali, impiegano il gas o l'energia elettrica, il calore-energia nella propria abitazione, a carattere familiare o collettivo, e non utilizzano i citati prodotti nell'esercizio di imprese o per effettuare prestazioni di servizi, rilevanti ai fini dell'IVA, anche se in regime di esenzione.

Sulla base di quanto precede anche negli impieghi diretti a soddisfare i fabbisogni di ambienti quali caserme, scuole, asili, case di riposo, conventi, orfanotrofi, brefotrofi che ospitano collettività, si ravvisa l'uso domestico dei prodotti in esame da parte degli enti gestori, sempreché questi ultimi nell'ambito di tali strutture non svolgano attività verso corrispettivi rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 4 del citato D.P.R. n. 633 del 1972"

Pertanto, il riferimento all'espressione "uso domestico" limita l'agevolazione alle sole ipotesi di impiego di energia elettrica o termica nelle abitazioni familiari o in analoghe strutture a carattere collettivo caratterizzate dal requisito della residenzialità e dalla circostanza che nelle medesime gli enti gestori non svolgano un'attività, effettuata verso corrispettivi, rilevante agli effetti dell'IVA, anche se in regime di esenzione di cui all'articolo 10 del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. circolare n. 82/E del 1999 e risoluzioni n. 28/E del 2010 e n. 8/E del 19 gennaio 2017).

In altri termini, la prassi ministeriale ha chiarito che presupposto indispensabile per l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento è che l'energia fornita (in questo caso termica) venga erogata per "uso domestico", che si realizza nelle somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, in qualità di consumatori finali, impiegano l'energia elettrica o termica nella propria abitazione, a carattere familiare o in analoghe strutture a carattere collettivo, sempre che gli stessi non utilizzino l'energia nell'esercizio di imprese o per effettuare prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'IVA,

anche se in regime di esenzione. (cfr. circolare n. 82/E del 1999; risoluzioni n. 150/E del 2004, n. 28 del 2010 n. 8/E del 2017)

Tale ultima circostanza ricorre anche nella fattispecie in esame in cui l'Azienda agendo nella sua veste di ente pubblico economico - in quanto gestore di un patrimonio di edilizia residenziale di proprietà e, previa sottoscrizione di apposita delega, di un patrimonio di edilizia residenziale pubblica di proprietà dei Comuni - assume una propria soggettività passiva ai fini dell'IVA.

L'istante, infatti, locando gli immobili abitativi destinati ad alloggi sociali, svolge, agli effetti dell'IVA, un'attività commerciale riconducibile nell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, diversamente da quanto sostenuto dall'istante, tale attività commerciale precluderebbe l'applicazione dell'aliquota agevolata anche nell'ipotesi in cui si considerasse l'Azienda quale soggetto proprietario e gestore di strutture a carattere collettivo.

Ciò in quanto in merito all'utilizzo dell'energia termica diretta a soddisfare i fabbisogni di ambienti a carattere collettivo, come innanzi considerato, affinché possa verificarsi il presupposto dell'uso domestico è necessario che l'ente gestore di dette strutture non svolga un'attività di natura commerciale e rilevante, quindi, ai fini dell'IVA.

Ne consegue l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento alle forniture di energia termica effettuata direttamente nei confronti dell'Azienda, vale a dire in cui l'istante risulta intestatario dell'utenza per la fornitura dell'energia termica, sia in fabbricati interamente di sua proprietà (ipotesi sub a) e sia in fabbricati composti da unità immobiliari della stessa Azienda e di proprietà di terzi per i quali non si è proceduto alla formale costituzione del condominio (ipotesi sub c).

In entrambe le ipotesi, infatti, la fornitura di energia termica viene effettuata direttamente nei confronti dell'Azienda che, come detto, rappresenta un soggetto giuridico distinto dai consumatori finali e che svolge oggettivamente un'attività di

locazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, seppur in regime di esenzione.

Diversamente, per i condomini formalmente costituiti e con proprio codice fiscale, ai corrispettivi per la fornitura dell'energia termica potrebbe essere applicata l'aliquota IVA nella misura agevolata del 10 per cento, a condizione che ricorrano i requisiti richiesti dalla disposizione di cui al numero 122. (cfr. circolare 29 ottobre 1977, n. 59 e risoluzione 15 dicembre 2004, n. 150).

Inoltre, per quanto riguarda il quesito sulla cd. autogestione l'interpellante fa presente che l'articolo ... della L.R. n. ... prevede che l'Azienda possa organizzare con gli assegnatari degli alloggi un meccanismo di autogestione dei servizi accessori alla locazione e degli spazi comuni. In tal caso, da quanto emerge dall'istanza, l'Azienda ha la potestà di delegare al suddetto meccanismo di autogestione il governo del servizio di fornitura del teleriscaldamento e servizi connessi, con attribuzione di un apposito codice fiscale alla gestione autonoma. Al riguardo, il predetto manuale per la ripartizione delle manutenzioni e degli oneri accessori degli immobili di edilizia residenziale pubblica e adottato dall'Azienda ai sensi della citata delibera regionale n. ..., riporta fra i costi a carico del conduttore anche le spese di manutenzione dell'autogestione e i costi relativi ai servizi erogati in autogestione.

L'autogestione è una figura giuridica istituita dalla legge regionale n. ..., riconosciuta dalla legge regionale n. ...e dalla citata L.R. n. ... e regolamentata dalla deliberazione della Giunta Regionale n. Ciascuna Azienda deve adottare un proprio regolamento, la convenzione tipo e lo schema di ripartizione delle manutenzioni per la costituzione delle autogestioni. Possono essere oggetto di gestione diretta, oltre a tutti i servizi puntualmente elencati dalla disposizione regionale, il servizio di riscaldamento, di gestione di calore e della manutenzione ordinaria della centrale termica e gli utenti assegnatari possono scegliere di gestire tutti o alcuni dei servizi oggetto del regolamento.

Pertanto, la gestione autonoma (o autogestione) è una forma giuridica che

attribuisce agli assegnatari degli alloggi (inquilini) la possibilità di gestire in forma diretta alcuni servizi, scegliendo direttamente l'impresa, controllandone l'operato e determinandone il costo.

Al riguardo, la giurisprudenza della Suprema Corte ha statuito, tra l'altro, che "*gli assegnatari di alloggi degli IACP, autorizzato dall'ente proprietario a provvedere all'amministrazione ordinaria degli immobili costituiscono un "condominio di gestione", facoltizzato come tale a deliberare le spese per l'uso dei servizi comuni e a riscuotere le quote dei singoli assegnatari in analogia a quanto avviene nei condomini ordinari. (...). La particolarità di detto condominio di gestione, deriva dal fatto che esso rappresenta una comunione di godimento basata su diritti personali inerenti all'assegnazione dell'alloggio e non sul diritto di proprietà dell'immobile*" (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 8329 del 1 settembre 1997).

Quindi il "*condominio di gestione*" consiste "*in una collettività di inquilini autorizzati dall'Ente proprietario a svolgere per proprio conto l'amministrazione ordinaria dell'immobile, deliberando le spese necessarie per l'uso dei servizi comuni e riscuotendo direttamente le quote dei singoli assegnatari, in analogia a quanto avviene nei condomini ordinari. E' evidente, peraltro, la sostanziale differenza tra il condominio di gestione e un condominio ordinario è costituita dalla circostanza che mentre un'assemblea di condomini può deliberare su qualsiasi argomento previsto dagli articoli 1117 e seguenti del codice civile, un'assemblea di semplici inquilini o assegnatari di alloggi deve limitarsi a provvedere sulla gestione ordinaria e non può disporre innovazioni o modifiche che incidono sull'integrità dell'immobile, del quale essi hanno solamente l'uso in conformità del contratto di locazione*" (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 10310 del 3 ottobre 1991).

Pertanto, costituendo la forma giuridica dell'autogestione, come sopra definita e regolamentata, un "*condominio di gestione*", pur non potendosi configurare un "*condominio ordinario*", per le differenze sopra evidenziate, la stessa avrebbe un rapporto diretto con la società fornitrice, in merito sia alla determinazione del costo del

servizio di fornitura dell'energia termica sia al relativo controllo sull'operato della stessa società fornitrice.

Per le suesposte considerazioni, si ritiene che anche in tale caso, la società fornitrice dell'energia termica, potrebbe applicare l'aliquota IVA del 10 per cento, analogamente a quanto avviene nell'ipotesi di fornitura di energia termica a favore di un ordinario condominio, formalmente costituito con attribuzione di un apposito codice fiscale.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)