

Agenzia delle Entrate | **Risposte alla consulenza giuridica** | 18 febbraio 2021 | n. 956/5

Consulenza giuridica n. 956-5/2019 Associazione/Ordine (...) Codice Fiscale (...) Istanza presentata il 05/02/2019

Applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento

Rubrica non ufficiale

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La federazione istante, senza fini di lucro, associa le imprese energetiche, idriche e ambientali presenti sul territorio nazionale, rappresentandole presso le istituzioni nazionali ed europee.

Le società aderenti che effettuano somministrazioni di energia elettrica sottoscrivono ordinariamente contratti di fornitura con i condomini per il fabbisogno ed il funzionamento delle parti comuni degli immobili. Al riguardo, si rappresenta che, finora sulla base di un consolidato orientamento interpretativo dell'amministrazione finanziaria, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai sensi del n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevista per la cessione di «energia per uso domestico» al rilascio, da parte dell'amministratore di condominio, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ex art. 47, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, attestante che l'energia elettrica somministrata presso i punti di prelievo oggetto dei suddetti contratti di fornitura è utilizzata esclusivamente per usi identificati dalla normativa fiscale come "domestici" e che, in particolare:

- l'energia elettrica oggetto di somministrazione non sia destinata, neppure in parte, ad usi diversi da quelli inerenti l'utilizzo e il godimento delle strutture comuni condominiali;
- l'energia elettrica non sia utilizzata, neppure in parte, nell'esercizio di imprese o per l'effettuazione di prestazioni di servizi e/o cessioni di beni verso corrispettivo rilevanti ai fini IVA (ancorché in regime di esenzione) da parte del condominio e/o singoli condomini.

Sulla scorta di quanto precede, le imprese federate hanno fino ad oggi applicato l'aliquota ridotta esclusivamente in relazione alle forniture di energia elettrica effettuate nei confronti di condomini che non svolgono attività commerciale costituiti esclusivamente da unità a destinazione abitativa, a condizione che la sussistenza di tali requisiti fosse debitamente attestata dagli amministratori di condominio, sotto la propria responsabilità, con assunzione dell'obbligo di comunicare tempestivamente all'impresa fornitrice qualsiasi variazione.

Nella risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 3 del 4 dicembre 2018, l'Agenzia delle entrate ha escluso che la fornitura di energia elettrica necessaria per il funzionamento delle parti comuni dei condomini e fatturata direttamente a questi ultimi possa beneficiare dell'aliquota IVA ridotta prevista per l'energia elettrica per uso domestico ritenendo che ai condomini debba essere applicata l'aliquota ordinaria sull'intera fornitura.

Ciò premesso, l'istante chiede conferma:

- dell'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento, ai sensi della disposizione di cui al n. 103) della Tabella A, parte III ("uso domestico"), allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, alla fornitura di energia elettrica per il funzionamento delle parti comuni (illuminazione comune, cancello elettrico, impianto citofonico, ascensori, etc) di condomini costituiti esclusivamente da unità a destinazione abitativa che non svolgano attività commerciale;
- della possibilità, per le imprese fornitrici, di verificare la sussistenza dei requisiti sopra descritti facendo ricorso ad apposite dichiarazioni sostitutive di atto notorio rilasciate dagli amministratori condominiali sotto la propria responsabilità.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il numero 103) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento alla fornitura di "energia elettrica per uso domestico".

Tale nozione ha tuttavia formato oggetto di "numerosi interventi da parte dell'Amministrazione finanziaria, i quali hanno progressivamente esteso la previsione normativa anche ad impieghi della fornitura diversi da quelli a carattere strettamente familiare".

In particolare, i documenti di prassi hanno precisato che, per beneficiare dell'aliquota IVA agevolata, l'uso domestico deve essere esclusivo, di guisa che le somministrazioni di energia elettrica destinata ad utilizzo "promiscuo" (in parte ad utilizzo domestico, ed in parte allo svolgimento di attività economiche rientranti nel campo di applicazione dell'IVA) scontano l'imposta con applicazione dell'aliquota ordinaria, a meno che non sia possibile contabilizzare con esattezza la parte di fornitura destinata ad attività imprenditoriali.

La Federazione riferisce che a livello comunitario la scelta di limitare l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle somministrazioni di energia elettrica agli utenti domestici, con esclusione delle forniture destinate ad attività commerciali, professionali, o economiche di altro tipo, è stata legittimamente esercitata dagli Stati membri dell'Unione europea (cfr. Decisione della Commissione del 18 dicembre 2006 relativa a una richiesta della Repubblica di Lettonia di applicare un'aliquota IVA ridotta alle forniture di teleriscaldamento, gas naturale ed elettricità agli utenti domestici). Ed inoltre, su tale questione, la stessa Commissione europea avrebbe evidenziato la necessità di adottare opportuni accorgimenti e procedure atte ad assicurare che l'energia elettrica destinata al consumo domestico sia in ogni caso tassata con l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta e che, di converso, l'energia elettrica utilizzata nell'esercizio di attività commerciali,

e 24Ore S.p.A. - Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

professionali, o comunque soggette ad IVA sconti in ogni caso l'imposta con applicazione dell'aliquota ordinaria (cfr. Commissione UE, Working paper n. 807 del 12 giugno 2014, recante "Application by Belgium of a reduced VAT rate on certain supplies of electricity", pagg. 6/7 e Working paper n. 937 del 10 novembre 2017, recante "Application by Romania of a reduced VAT rate on the supply of district heating to households", pag. 5).

Ad avviso dell'istante, tale risultato può essere utilmente perseguito mediante il ricorso alla dichiarazione di utilizzo debitamente sottoscritta dall'amministratore di condominio in sede di stipula del contratto, con cui quest'ultimo dichiara, sotto la propria responsabilità, che l'energia elettrica somministrata al condominio è utilizzata esclusivamente per usi identificati dalla normativa fiscale come domestici e che, in particolare, tale energia non è destinata, neppure in parte, ad usi diversi da quelli inerenti l'utilizzo e il godimento delle strutture comuni condominiali, né all'esercizio di imprese o all'effettuazione di prestazioni di servizi e/o cessioni di beni verso corrispettivo rilevanti ai fini IVA da parte del condominio e/o dei singoli condomini.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per quanto concerne la nozione di forniture di energia elettrica per «uso domestico» di cui al primo periodo del n. 103) della tabella A, parte III, d.P.R. n. 633 del 1972, è stato più volte precisato che tale presupposto si realizza nei confronti di soggetti che, quali consumatori finali, impiegano l'energia elettrica nella propria abitazione privata a carattere familiare o in analoghe strutture a carattere collettivo caratterizzate dal requisito di residenzialità, e non la utilizzano nell'esercizio di imprese o per effettuare prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'IVA, anche se in regime di esenzione (cfr. circ. 29/10/1977, n. 59, circ. 07/04/1999, n. 82, ris. 28/01/2008, n. 21/E, ris. 01/04/2010, n. 28/E, ris. 19/01/2017, n. 8/E).

L'espressione "uso domestico" è stata interpretata più restrittivamente con riguardo, però, alle utenze a utilizzazione promiscua, imponendo l'applicazione dell'aliquota ordinaria sull'intera fornitura nei casi in cui non sia possibile determinare il quantitativo effettivamente impiegato per usi domestici agevolati, per mancanza di distinti contatori (tra gli altri, cfr. la circolare n. 82/E del 7 aprile 1999), in ossequio al principio generale secondo cui la disciplina ordinaria può essere derogata da quella speciale solo nell'ipotesi in cui siano individuati i presupposti previsti da quest'ultima. In numerosi precedenti, pubblici e non, è stato posto l'accento sulla necessità di criteri oggettivi per la determinazione del consumo di energia riferibile all'uso domestico (cfr. risoluzione n. 150/E del 15 dicembre 2004, con la quale si è ammessa la determinazione dei consumi soggetti ad aliquota agevolata "per sottrazione" rispetto a quanto contabilizzato dal contatore centrale, sulla base dei consumi misurati da distinti contatori solo per la parte di energia-calore destinata ad usi diversi), ritenendo ostativi alla concessione dell'aliquota IVA agevolata eventuali soluzioni tecniche che adottino criteri di ripartizione presuntivi (come, ad esempio, la suddivisione in proporzione al valore della proprietà - cfr. risoluzione n. 28/E del 1° aprile 2010). Sulla base di quanto fin qui delineato, pertanto, prevale una posizione favorevole al riconoscimento dell'aliquota ridotta in contesti esclusivamente residenziali.

La qualificazione come “uso domestico” o “promiscuo” delle parti condominiali è coerente, peraltro, con la disciplina civilistica di riferimento, in ragione della peculiare relazione di accessorietà tra le parti comuni dell’edificio e le unità immobiliari di cui all’articolo 1117 e seguenti del codice civile, che non consente di considerare tali parti come distinte e autonome rispetto alle proprietà dei condòmini.

Ciò in quanto il diritto di condominio rappresenta una forma di comunione che si costituisce ipso iure et facto sulle parti comuni dell’edificio, in cui coesiste una proprietà individuale dei singoli condòmini, costituita dall’appartamento o altre unità immobiliari accatastate separatamente (box, cantine, ecc.) ed una comproprietà sui beni comuni dell’immobile, per cui le parti comuni condominiali non offrono alcuna utilità autonoma e compiuta, ma la loro utilizzazione oggettiva e il loro godimento soggettivo sono unicamente strumentali all’utilizzazione o al godimento delle parti individuali.

Inoltre, sotto il profilo della soggettività giuridica, il condominio si qualifica come un mero ente di gestione delle parti comuni per conto dei condòmini limitatamente all’amministrazione e al buon uso della cosa comune senza interferire nei diritti autonomi di ciascun condomino (cfr. risoluzione 10 agosto 2012, n. 84/E).

Sulla base di quanto illustrato, per quanto concerne il primo quesito, si conferma che l’aliquota IVA ridotta di cui al citato n. 103 si applica alle forniture di energia elettrica di condòmini composti “esclusivamente” da unità immobiliari residenziali, ossia da abitazioni private che utilizzano l’energia esclusivamente a “uso domestico” per il consumo finale.

Diversamente dalla fattispecie esaminata nella risposta alla consulenza giuridica n. 3 del 4 dicembre 2018 relativa alla fornitura di energia elettrica per il funzionamento di parti comuni di condòmini (cd. “prevalentemente residenziali”), costituiti anche da unità immobiliari con destinazione diversa da quella abitativa, quali uffici, studi professionali, negozi, etc.

Infine, per quanto concerne la procedura operativa proposta da codesta Associazione per l’applicazione da parte delle imprese fornitrici dell’aliquota ridotta alle predette forniture di energia elettrica, si osserva che, pur in presenza della “dichiarazione di utilizzo” rilasciata dall’amministratore di condominio in sede di stipula del contratto, con cui quest’ultimo dichiara, sotto la propria responsabilità, che l’energia elettrica somministrata al condominio è utilizzata esclusivamente per usi identificati dalla normativa fiscale come “domestici”, rimane ferma la responsabilità del cedente per il recupero della maggiore imposta ove in sede di controllo si ravvisi la mancanza delle condizioni di legge, così come interpretate, per l’applicazione dell’aliquota iva agevolata.

In assenza di una disciplina specifica, infatti, tali dichiarazioni di parte non determinano alcuna modifica riguardo l’individuazione del soggetto debitore dell’imposta, responsabile della corretta applicazione dell’imposta dovuta dal cedente/prestatore, così come previsto dai principi generali dell’IVA.

