



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI PIEMONTE

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | PASI | FABRIZIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MALANETTO | PAOLA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MENGHINI | LUIGI | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 544/2019
depositato il 18/07/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 108/2019 Sez:1 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di NOVARA

contro:
AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA
CORSO RISORGIMENTO, 26 28100 NOVARA

proposto dall'appellante:

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U060601980 2017 IVA-OP.IMPONIB. 2012

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 544/2019

UDIENZA DEL

17/09/2020 ore 09:00

N°

616/2020

PRONUNCIATA IL:

17/09/2020

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21/10/2020

Il Segretario

Il Segretario di Sezione
(Michele ZUCCA)

01

FATTO

s.r.l. ha impugnato la sentenza 108/1/2019 della CTP di Novara, con la quale è stato respinto il ricorso proposto dalla società stessa avverso l'avviso di accertamento n. T7U060601980/2017 relativo all'IVA anno 2012. La verifica ha riguardato la corretta applicazione delle aliquote IVA nell'ambito di contratti di fornitura di energia termica denominati "servizio energia" e disciplinati dall'art. 16 del d.lgs. n. 115/2008, rispetto ai quali la società ha fatto applicazione di una aliquota agevolata pari al 10% in forza del D.P.R. n. 633/72 parte III, tabella A, n. 122. L'erario ha contestato l'applicabilità dell'aliquota agevolata evidenziando come la stessa trovi applicazione solo in relazione alla quota parte di energia prodotta da fonti rinnovabili o impianti di cogenerazione ad alto rendimento. Ne conseguiva un accertamento di maggiore IVA per euro 170.496,00 e sanzioni tributarie per euro 191.808,00. La tesi dell'erario è stata condivisa dal primo giudice.

Lamenta parte appellante:

- 1) l'erroneità della sentenza di primo grado nella parte in cui ha ritenuto che l'omissione del contraddittorio endoprocedimentale non abbia dato causa alla nullità dell'accertamento in mancanza di prova di resistenza. Il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio in materia di tributi armonizzati e la Corte di cassazione ha affermato, con riferimento all'art. 12 del d.lgs. n. 212/2000 che, in presenza di una espressa comminatoria di nullità, non ha alcuna rilevanza la prova di resistenza;
- 2) erroneità della sentenza nella parte in cui non ha riconosciuto l'integrale applicazione di una aliquota agevolata; la pertinente normativa imporrebbe l'applicazione dell'IVA agevolata ai contratti di servizio energia, a prescindere dalle fonti di produzione dell'energia stessa.;
- 3) illegittimità della sentenza nella parte in cui non disapplica le sanzioni per obiettive condizioni di incertezza nell'applicazione della norma ex art. 8 del d.lgs. n. 546/92;
- 4) illegittimità della sentenza nella parte in cui non riconosce l'aliquota al 10% alle prestazioni di termoregolazione; dette prestazioni sarebbero infatti funzionali a successivi interventi di risparmio energetico.

Ha quindi chiesto annullarsi la sentenza impugnata e dunque l'avviso di accertamento.

In subordine ha chiesto annullarsi le sanzioni e quindi condannare controparte al rimborso di quanto eventualmente pagato dal contribuente al solo fine di evitare l'azione esecutiva, oltre che condannarsi l'erario alla rifusione delle spese, con distrazione a favore del procuratore antistatario.

Si è costituita l'Agenzia delle entrate evidenziando di avere, in data 27.9.2017, inviato alla società un questionario nel cui contesto si richiedeva l'esibizione delle fatture con IVA agevolata e dei presupposti contratti.

Quanto alle censure deduceva che, come statuito dal primo giudice, nel caso di specie il principio del contraddittorio, di derivazione eurounitaria, sarebbe soggetto alla prova di resistenza; quanto all'applicabilità dell'IVA agevolata insisteva nell'assunto per cui la stessa si giustifica unicamente in ipotesi di energia prodotta da fonti rinnovabili; né si riscontrerebbe nel caso di specie una oggettiva incertezza.

Quanto alle operazioni di termoregolazione, dalle fatture si evincerebbe che essa rappresenta solo una quota parte del complessivo servizio energia erogato e non era in alcun modo il presupposto di un intervento di manutenzione straordinaria.

BI

Da ultimo la contribuente ha evidenziato come l'aliquota agevolata sia in ogni caso prevista per ogni erogazione dei primi 480 mc di metano, per cui, almeno per tale parte il riaddebito IVA deve essere conteggiato al ribasso.

DIRITTO

Deve essere respinto il motivo di appello relativo alla presunta violazione del contraddittorio endoprocedimentale; al di là della circostanza in fatto che la contribuente è stata stimolata a fornire documentazione in relazione proprio all'applicazione dell'IVA agevolata, nella materia IVA il principio del contraddittorio endoprocedimentale, come evidenziato dall'Agenzia, è di derivazione eurounitaria di cui, necessariamente, mutua la complessiva disciplina. Ora in detto contesto è prescritto anche, ai fini dell'invalidazione di atti, che la lamentata violazione del contraddittorio superi la prova di resistenza con onere della contribuente di dimostrare quale ulteriore apporto a sé favorevole l'instaurazione del contraddittorio avrebbe consentito.

Nel caso di specie la parte non ha neppure allegato elementi idonei a superare la prova di resistenza, limitandosi ad invocare giurisprudenza di Cassazione non pertinente, in quanto riferita a fattispecie in cui il contraddittorio e la sua violazione a pena di nullità siano previste da una esplicita norma nazionale.

Il primo motivo di appello deve quindi essere respinto.

Quanto al cuore della questione, ossia il trattamento ai fini IVA dei contratti di servizio energia oggetto del secondo motivo di appello, si osserva quanto segue.

La disciplina in materia ha visto una prima volta l'introduzione di una aliquota agevolata con il d.l. n. 693/1980, il cui co 8 bis introdusse l'aliquota dell'8% (dal 1995 portata al 10%) per: "prestazioni di servizi relativi alla fornitura e distribuzione di calore-energia per uso domestico". La previsione è stata in vigore in questi termini nel n. 122 della tabella A parte III (beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta) del d.p.r. n. 633/1972 sino alle modifiche introdotte in tale disposizione dall'art. 1 co. 384 della l. n. 296/2006.

Attualmente, ed in conseguenza di tale ultima modifica normativa, la disciplina dell'IVA in materia che si rinviene al n. 122 della tabella A parte III (beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta) del d.p.r. n. 633/1972 recita: "prestazioni di servizi e forniture di apparecchiature e materiali relativi alla fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti pubbliche di teleriscaldamento o nell'ambito del contratto servizio energia, come definito nel decreto interministeriale di cui all'articolo 11, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, e successive modificazioni; 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".

Si deve ulteriormente osservare che le disposizioni attuative ancora menzionate nel n. 122 della tabella non hanno mai, in quanto tali, visto la luce.

Nel frattempo, tuttavia, il d.lgs. n. 115/2008, di attuazione "della direttiva 2006/32/CE relativa all'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici" all'allegato II ha previsto la disciplina e i requisiti che qualificano il contratto servizio energia ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. p) del d.p.r. n. 412/1993.

Nel contesto normativo vigente fino al 2006, è stato pacificamente ritenuto, anche dall'Agenzia, che i contratti di servizio energia beneficiassero dell'aliquota agevolata perché generalmente prevista per tutte le forniture di energia termica ad uso domestico.

Un primo tentativo di modifica della disciplina dell'IVA agevolata in materia si ebbe con il d.l. n. 223/2006 il cui articolo 36, poi non oggetto di conversione, limitava l'agevolazione; nella relazione parlamentare pertinente si esplicitava la volontà di limitare l'aliquota agevolata al solo calore-energia derivante dall'uso di

PA

fonti energetiche rinnovabili e ciò al dichiarato scopo di evitare la stipulazione di contratti energia che, pur formalmente ineccepibili, non garantivano alcun effettivo risparmio o miglioramento energetico, avendo per lo più nella prassi la sola finalità di ottenere il risparmio di imposta.

Come detto, poi, il legislatore è intervenuto sulla tariffa con la l. legge n. 296/2006 il cui art. 1 comma 384 è esplicitamente rubricato "IVA su energia termica da fonti rinnovabili"; la legge ha poi modificato il disposto normativo.

Ora premesso che se il legislatore avesse voluto mantenere una generalizzata agevolazione su tutti i contratti di energia termica domestica non avrebbe semplicemente inserito alcuna modifica normativa, appare evidente, pur nella non chiarissima formulazione, che per contro si è inteso restringere l'agevolazione IVA ai soli contratti di energia termica prodotta da fonti rinnovabili, come reso chiaro dalla stessa rubrica.

D'altro canto, se si osserva la disciplina del contratto di servizio energia dettata in allegato al d.lgs. n. 115/2008, si rileva come la stessa sia certamente volta a "sensibilizzare" l'utenza rispetto al consumo energetico, richiedendo una serie di diagnosi energetiche e l'inserimento di "raccomandazioni" per il miglioramento delle prestazioni energetiche; tuttavia l'impegno, ad esempio, a ridurre il consumo o migliorare le prestazioni energetiche resta del tutto eventuale ed aleatorio.

In sostanza il legislatore ha inteso premiare non ciò che del tutto ipoteticamente potrebbe favorire un risparmio energetico e quindi un minor impatto ambientale ma ciò che oggettivamente già presenta un impatto positivo sull'ambiente in ragione del fatto che utilizza energia proveniente da fonti rinnovabili, e solo in questi limiti. D'altro canto la nuova disposizione, dopo aver chiarito che l'agevolazione spetta per le fonti rinnovabili, ribadisce, *ad abundantiam* che l'aliquota ordinaria si applica a tutte le forniture di energia da altre fonti e "sotto qualsiasi forma", chiosa che non sarebbe compatibile con la tesi di tenere esclusa dall'aliquota ordinaria ogni contratto di servizio energia a prescindere dalle fonti di approvvigionamento.

In definitiva tanto la ratio che la lettura letterale, ma complessiva, della disposizione depongono nel senso che l'aliquota agevolata è volta ad incentivare una effettiva ed attuale riduzione dell'impatto ambientale, individuata dal legislatore nell'uso di fonti di energia alternative.

Da ultimo, e in termini sistematici, si osserva come la medesima tariffa all'art. 127 bis, invocato dalla contribuente, preveda esplicitamente l'applicazione dell'aliquota agevolata alla somministrazione di gas metano per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui; in sostanza il legislatore ha inteso "mediare" tra le più finalità agevolative; da un lato viene infatti chiaramente incentivato l'uso di fonti rinnovabili, dall'altro si agevolano comunque gli usi domestici di gas metano in limitata quantità, in evidente supporto ai consumatori.

Ne consegue l'infondatezza del secondo motivo di appello.

Ritiene per contro il collegio che possa trovare accoglimento il terzo motivo di appello.

Vero è infatti che, nelle proprie circolari, l'Agenzia delle entrate ha sempre sostenuto la tesi qui accolta, vero è anche che l'interpretazione dell'Agenzia resta pur sempre una interpretazione di parte, là dove il legislatore si è mosso in termini incerti e talvolta ambigui e, in materia, non risulta allo stato consolidata una giurisprudenza di legittimità. Ne consegue che può dirsi sussistere una oggettiva incertezza che giustifica l'esclusione delle sanzioni.

L'avviso di accertamento deve quindi essere annullato limitatamente alle sanzioni.

Da ultimo l'appellante sostiene che, in ogni caso, l'aliquota agevolata dovrebbe trovare applicazione con riferimento alle prestazioni di termoregolazione, in quanto funzionali ad interventi di risparmio energetico.

In pratica la contribuente chiede l'applicazione a tutte le prestazioni di termoregolazione dell'IVA agevolata prevista dall'art. 7 co. 1 lett. b) della l. n. 488/1999 che contempla l'IVA agevolata per le prestazioni aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui "all'art. 31 co. 1 lett. a), b), c) e d) della l. n. 457 del 1978". Le previsioni di tale ultimo articolo, seppure senza coordinamento con la disposizione ora in questione, sono oggi migrate nell'art. 3 del d.p.r. n. 380/2001; gli interventi contemplati consistono in ogni caso in fattispecie di manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro, risanamento conservativo, nonché ristrutturazione edilizia.

Risulta in definitiva evidente che, per beneficiare dell'agevolazione, la "termoregolazione" deve inserirsi in un contesto di più ampio miglioramento dell'edificio ed intervento strutturale sullo stesso; è per contro pacifico che la termoregolazione è anche una attività di ordinaria gestione dell'impianto termico.

Come evidenziato dall'Agenzia nessuna delle fatture sulle quali la contribuente invoca l'applicazione dell'IVA agevolata consente di evincere che la termoregolazione, in quanto tale, si sia inserita in un più ampio contesto di interventi edilizi.

Ne consegue l'infondatezza della censura.

Da ultimo parte contribuente, nella memoria depositata per la discussione di merito, ha evidenziato come la tabella A parte III del d.p.r. n. 633/72 n. 127 bis) preveda, come già ricordato, comunque l'applicazione dell'aliquota agevolata sul limitato quantitativo di 480 metri cubi annuali di somministrazione di gas metano per usi civili. La previsione è pacifica e sul punto l'Agenzia non ha replicato.

Si deve ritenere che, in tutto il contenzioso, la parte abbia invocato l'applicazione dell'aliquota agevolata; resta potere del giudice individuare la corretta normativa applicabile; è pacifico che, la generalizzata previsione di applicazione dell'aliquota ordinaria, debba coordinarsi con tale prescrizione che ugualmente agevola un limitato quantitativo annuo; ne consegue che l'Agenzia dovrà provvedere al ricalcolo degli addebiti mantenendo l'aliquota agevolata sui primi 480 metri cubi annui di consumo.

In definitiva la sentenza di primo grado deve essere parzialmente riformata, con esclusione dell'aliquota ordinaria limitatamente ai primi 480 metri cubi annui di consumo per utenza e con esclusione delle sanzioni.

La complessità e novità delle questioni giustifica la compensazione delle spese di lite.

PQM

La Commissione Tributaria regionale per il Piemonte,

in parziale riforma della sentenza impugnata, annulla l'avviso di accertamento limitatamente alle sanzioni; riduce l'addebito nel senso che l'IVA in misura agevolata andrà comunque applicata ex lege ai primi 480 mc. di metano. Conferma nel resto e dichiara compensate le spese anche nel presente grado.

Torino, li 19.9.2020.

L'Estensore


Il Presidente
