

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

ENZO BUCARELLI

Il Presidente

PAOLO SCAFI

Sentenza n. 166/2021

Depositato il 25/10/2021

Il Segretario

INES LISI



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di NOVARA Sezione 02, riunita in udienza il 12/10/2021 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

SCAFI PAOLO, Presidente
BUCARELLI ENZO, Relatore
SURINI DIEGO, Giudice

in data 12/10/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 47/2021 depositato il 25/04/2021

proposto da

Difeso da

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

Rappresentato da :

Rappresentante difeso da

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

ed elettivamente domiciliato presso s.noro@pec.dottcomm.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Novara

elettivamente domiciliato presso dp.novara@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U030600793/2020 IVA-ALIQUEUTE 2015

CONCISA ESPOSIZIONE DELLO SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso tempestivamente notificato il legale rappresentante di _____ S.r.l. (esercente attività di commercio all'ingrosso di prodotti petroliferi e produzione dei servizi di riscaldamento) impugnava l'avviso di accertamento tributario T7U030600793/2020 – anno 2015 - di Euro 137.527,00 per Iva, oltre interessi per euro 27.746,54; Euro 77.358,94 per sanzioni, notificato il 15.03.2021.

Il ricorrente si costituiva in giudizio regolarmente.

L'ufficio del Ministero delle finanze (Agenzia delle Entrate) si costituiva in giudizio.

All'odierna udienza, sentite le parti comparse, la causa veniva riservata per la decisione.

RICHIESTE DELLE PARTI

Parte ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato per i seguenti motivi:

- 1) violazione e falsa applicazione n. 122), Tabella A, Parte III, D.P.R. n. 633/1972;
- 2) mancata applicazione n. 127-bis), Tabella A, Parte III, D.P.R. n. 633/1972;
- 3) errato calcolo delle sanzioni per mancata applicazione degli istituti del cumulo giuridico e della continuazione previsti dall'art. 12 D.Lgs. n. 472/1997;
- 4) disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza normativa.

Parte resistente chiedeva il rigetto del ricorso ritenendo legittimo il proprio operato anche in considerazione del parziale accoglimento delle osservazioni del contribuente evidenziando anche che in relazione al primo e principale motivo l'identica questione era già stata sollevata e decisa, per altre annualità, da sentenze della CTP di Novara e della CTR del Piemonte favorevoli all'impostazione dell'Ufficio.

PREMESSA

L'atto impugnato trae origine dalle risultanze della verifica fiscale condotta dall'Ufficio per l'anno d'imposta 2014, i cui esiti erano compendati nel p.v.c. del 26 giugno 2017

Il controllo si concentrava sulle prestazioni di fornitura di calore-energia per uso domestico effettuate da _____ nei confronti di vari condomini.

A dette prestazioni la Società aveva applicato l'aliquota IVA agevolata del 10%, sulla base della Tabella A, Parte III, n. 122), D.P.R. n. 633/1972, concernente *“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 ...; 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”*.

I Verbalizzanti esaminavano la relativa documentazione (contratti di servizio energia) e constatavano che le prestazioni non erano qualificabili come *“forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento”*, dal momento che la Società utilizzava come combustibile primario per il funzionamento delle centrali termiche prevalentemente il metano (fonte non rinnovabile).

Il controllo era esteso alle annualità precedenti e successive e, in data 19 giugno 2020, l'Ufficio notificava il questionario n. Q00125/2020, con cui chiedeva la produzione delle fatture attive emesse nel 2015 con aliquota agevolata IVA al 10% e della relativa documentazione di supporto.

All'esito del controllo, si riscontrava che, anche per l'anno 2015, la Società aveva applicato l'aliquota agevolata del 10% in difetto dei presupposti richiesti dalla legge.

Pertanto, con invito a comparire n. T7UI0600368/2020, emesso ai sensi dell'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, l'Ufficio contestava una maggiore IVA di € 141.287 e una sanzione complessiva di € 158.947,88.

Con memoria del 14 gennaio 2021, la Società esponeva le proprie osservazioni e, in via subordinata, chiedeva all'Ufficio di riconoscere l'applicabilità di una diversa ipotesi di aliquota IVA agevolata al 10%, per come prevista dal n. 127-bis) Tabella A: "Somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui".

La Parte chiedeva che l'agevolazione venisse riconosciuta limitatamente alla fornitura dei primi 480 mc di gas metano per ogni singola unità immobiliare residenziale, vale a dire per ogni singolo appartamento (per complessivi n. 1.302 appartamenti).

Nel corso del contraddittorio del 4 marzo 2021, la Società chiedeva, altresì, la disapplicazione delle sanzioni per sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza normativa.

Esaurita la fase del contraddittorio preventivo, l'Ufficio notificava l'accertamento qui impugnato, con cui, in parziale accoglimento delle osservazioni della Parte:

- riconosceva l'applicazione dell'aliquota agevolata ex n. 127-bis), Tabella A, alla fornitura dei primi 480 mc di gas metano per ogni singola utenza/contratto di somministrazione, vale a dire per ogni condominio (per complessivi n. 67 condomini);

- applicava le sanzioni nella misura della metà dei minimi edittali previsti per ciascuna violazione, ai sensi dell'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997.

Per l'effetto, il recupero IVA era rideterminato da € 141.287 ad € 137.527 e le sanzioni irrogate erano rideterminate da € 158.948 ad € 77.359.

SUCCINTA ESPOSIZIONE DEI MOTIVI IN FATTO E IN DIRITTO

Il ricorso è solo parzialmente fondato.

In relazione alla questione giuridica principale relativa alla corretta individuazione della aliquota IVA applicabile, questa Commissione, per effetto delle produzioni documentali effettuate dalle parti, è consapevole che la CTP di Novara e la CTR del Piemonte in sede di appello abbia adottato, delle decisioni difforme ed anche tra loro contrastanti.

E' dunque, in questa sede - anche per la manifestata indisponibilità delle parti a trovare una soluzione complessivamente conciliativa - materialmente impossibile ricondurre la questione (identica seppur distinta per le diverse annualità) ad una decisione unitaria.

Fatta questa doverosa puntualizzazione questa Commissione ritiene infondate le prime due doglianze in quanto corretto è stato il comportamento dell'Ufficio, mentre fondata la quarta (che assorbe la terza) relativa alle sanzioni.

In relazione al primo motivo del ricorso relativo alla violazione e falsa applicazione n. 122), Tabella A, Parte III, D.P.R. n. 633/1972; corretta deve ritenersi la ricostruzione esegetica effettuata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Novara, nella sentenza n. 108/01/2019 con cui è stata

decisa la controversia sull'accertamento per l'anno 2012, che ha affermato ... i tre incisi di cui è composta la norma, separati soltanto da un punto e virgola (segno d'interpunzione destinato a chiudere un concetto e collegarlo a quello successivo nel contesto di un ragionamento sviluppato nell'intero periodo) devono evidentemente essere letti congiuntamente. In sostanza, il legislatore ha inteso agevolare le forniture d'energia ad uso domestico tramite teledistribuzione o contratto di servizio d'energia provenienti da fonti rinnovabili: requisito, questo, espressamente previsto dal secondo inciso e ribadito con particolare rilievo nel terzo, secondo il quale "alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l'aliquota ordinaria".

La decisione peraltro è stata confermata con sentenza della Commissione Regionale del Piemonte n. 616/01/2020 che ha sostenuto ... il legislatore è intervenuto sulla tariffa con la 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".

Parimenti condivisibili le identiche conclusioni a cui è pervenuta anche la Commissione Tributaria Provinciale di Novara, con sentenza n. 31/01/2020, relativamente all'analogo accertamento per l'annualità 2013 che ha precisato che "Quanto al merito, giova premettere che il "contratto servizio energia" – introdotto con L. n. 10/91, poi definito con DPR n. 412/93 e definitivamente regolato dal D.Lgs. n. 115/2008 - è finalizzato a disciplinare l'erogazione di beni e servizi necessari per riscaldare gli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente. Tale forma contrattuale prevede un'analisi dell'impianto esistente, la progettazione per interventi finalizzati a migliorare l'efficienza energetica nella misura di almeno il 10%, il finanziamento di tali interventi, la realizzazione o la sostituzione dell'impianto, un'attività di controllo e monitoraggio; per tali prestazioni, viene previsto un corrispettivo composto da un prezzo base fisso, che remunera l'investimento effettuato per l'installazione dell'impianto e per la sua manutenzione straordinaria, e da una quota variabile, che corrisponde al compenso per l'energia e la manutenzione ordinaria dell'impianto stesso. Orbene, tanto chiarito, si evidenzia che, nel rispetto della normativa di riferimento, al compenso (tanto per la quota fissa che per quella variabile) può applicarsi un'aliquota IVA del 10% unicamente quando il contratto è stato concluso "per uso

domestico" e l'energia fornita deriva da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento, mentre alle somministrazioni di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si deve applicare l'aliquota ordinaria (punto 122 Tabella A Parte III allegata DPR 633/72 e D.Lgs. 115/2008). In tale contesto normativo, la contribuente - che riconosce di aver gestito centrali termiche non rientranti nella categoria di impianti di cogenerazione ad alto rendimento, alimentate prevalentemente con metano, fonte energetica non rinnovabile - non avrebbe potuto avvantaggiarsi dell'aliquota agevolata al 10 % e, di conseguenza, il recupero effettuato dall'Ufficio appare pienamente legittimo.

Va sottolineato che detta decisione è stata annullata dalla sentenza della CTR del Piemonte con la sentenza n. 761/2021 del 7.6.2021 depositata il 1.0.2021 prodotta (ovviamente) dal ricorrente.

Rimandando integralmente alla lettura di suddetta decisione questa Commissione ritiene che la stessa sia frutto di un tentativo, magari anche apprezzabile, di interpretazione estensiva del beneficio, ma che, per le ragioni esposte dalle precedenti decisioni che devono, come detto, essere condivise, trovano un limite invalicabile derivante dal tenore, inequivoco e letterale, della norma.

In **relazione al secondo motivo** del ricorso relativo alla mancata applicazione n. 127-bis), Tabella A, Parte III, D.P.R. n. 633/1972, l'infondatezza dello stesso deriva, anche in questo caso, dal dato letterale normativo che preclude una diversa interpretazione certamente seppur solo astrattamente, più equa.

Il ricorrente sul punto chiede che la Commissione comunque applicasse l'aliquota agevolata del 10% prevista dal n. 127 bis) Tabella A in caso di "somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui" per ogni singola unità immobiliare (i.e. per ogni singolo appartamento, per complessivi n. 1.302 appartamenti).

Anche detto motivo è infondato.

Il criterio di applicazione dell'aliquota agevolata prevista dal n. 127 bis), Tabella A, nell'ipotesi di contratti stipulati da un condominio con il fornitore di gas, è stato, infatti, oggetto di interpretazione autentica da parte del Legislatore che, con l'art. 7, comma 1, lett. cc), D.L. n. 70/2011, ha statuito espressamente che "le disposizioni in materia di aliquote di accisa e di imposta sul valore aggiunto sul gas naturale per combustione per usi civili ... trovano applicazione **con riferimento ad ogni singolo contratto di somministrazione di gas naturale per combustione per usi civili, indipendentemente dal numero di unità immobiliari riconducibili allo stesso, sia con riguardo alla misura delle aliquote di accisa ... sia con riguardo al limite di 480 metri cubi annui di cui al n.127-bis) della tabella A, parte III, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633**".

Peraltro come fatto anche notare dall'Ufficio, nella relazione illustrativa al decreto legge (per quello che rileva a fini interpretativi della norma) sono state chiaramente esposte le ragioni dell'intervento normativo: "L'introduzione della disposizione si rende necessaria al fine di superare le numerose incertezze interpretative e problematiche applicative sorte con riferimento al trattamento tributario previsto per le somministrazioni di gas naturale destinato alla combustione per usi civili, con particolare riferimento al caso della somministrazione di gas metano per usi civili nei confronti di condomini e di cooperative di abitanti di edifici abitativi che utilizzano impianti di tipo centralizzato e collettivo" aggiungendo che "in base alla disposizione normativa, di natura interpretativa, che si **intende introdurre, l'aliquota agevolata IVA del 10 per cento di cui al numero 127-bis) della parte III della tabella A (oltre che, conseguentemente, le disposizioni in materia di accise) va applicata al singolo contratto di somministrazione di gas naturale per combustione per usi civili. La disposizione fa riferimento all'utente del rapporto contrattuale di somministrazione: pertanto, ai fini dell'applicazione della predetta aliquota IVA rileverà il consumo imputabile al soggetto titolare dell'utenza**" sottolineando che "nel caso in cui titolare del rapporto contrattuale di fornitura o di somministrazione sia lo stabile condominiale, per il quale l'utenza è attivata unitariamente,

l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento (oltre che, conseguentemente, le disposizioni in materia di aliquote di accisa) è applicabile per la somministrazione imputabile al condominio medesimo limitatamente a 480 metri cubi annui".

Alla luce della fonte interpretativa richiamata non vi sono dubbi che l'agevolazione debba essere limitata a 480 mc per ogni singolo condominio (segnatamente 67) e non ogni singolo appartamento (segnatamente 1032)

Risulta documentato e non contestato, da un lato, che la società ricorrente " " abbia stipulato i contratti di servizio energia con i singoli condomini e non con i singoli proprietari delle unità immobiliari e, dall'altro, che la norma, per come interpretata autenticamente dal legislatore, debba essere limitata, in un caso come quello di specie, al riconoscimento della agevolazione per ogni condominio e non per ogni singolo appartamento allacciato all'impianto comune.

Una anche comprensibile ragione di logica equitativa è, dunque, esclusa dal legislatore che, vertendosi nell'ambito di una agevolazione fiscale, può deciderla di limitarla anche a discapito di un generale principio perequativo.

Deve, viceversa, essere accolta la richiesta di annullamento delle sanzioni di cui al **terzo e quarto motivo** (che possono essere valutati congiuntamente).

Gli evidenti e richiamati contrasti giurisprudenziali tra le decisioni della CTP e della CTR (questa compresa) evidenzia come si verta comunque (e nonostante le risoluzioni ed i chiarimenti forniti e richiamati dall'Ufficio) in una ipotesi in cui sussistano delle obiettive condizioni di incertezza che consentono la disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. n. 546/1992.

Ricorrono nel caso di specie giusti motivi (in particolare la reciproca soccombenza) per compensare interamente le spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente il ricorso annullando le sanzioni applicate.

Rigetta per il resto

Dichiara compensate interamente le spese di giudizio.

Novara, li 12.10.2021

Il relatore
Enzo Bucarelli

Il presidente
Paolo Scafi