



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del PIEMONTE Sezione 3, riunita in udienza il 09/05/2023 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

**AUSIELLO SANDRO**, Presidente e Relatore  
**CASCINI PROSPERO**, Giudice  
**LEOTTA FERDINANDO FRANCESCO**, Giudice

in data 09/05/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 293/2022 depositato il 24/03/2022

**proposto da**

**Difeso da**

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

**Rappresentato da**

**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:**

- pronuncia sentenza n. 191/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale NOVARA sez. 1 e pubblicata il 23/11/2021

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U030600772/2019 IRES-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U030600772/2019 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U030600772/2019 IRAP 2014

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** Il contribuente è assente.

**Resistente/Appellato:** Illustra i propri atti e si richiama alle conclusioni.

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La srl ha proposto appello contro Sentenza n. 191/01/2021 emessa dalla CTP Novara – Sez. 1 – il 23.09.2021 e depositata il 23.11.2021 emessa in relazione all'impugnazione dell'Avviso di Accertamento T7U030600772/201 – anno 2014 - di Euro 25.999,00 per Ires, oltre interessi per euro 3.909,11; euro 3.598,00 per Irap, oltre interessi per euro 540,98; euro 143.985,00 per Iva, oltre interessi per euro 22.919,26; Euro 194.379,25 per sanzioni: per un totale di euro 395.330,60.

I giudicanti - precisato che la parte aveva impugnato l'avviso di accertamento solo in riferimento alla applicazione dell'Iva agevolata dando così atto della definitività dei rilievi dell'accertamento non impugnati - avevano respinto la tesi della ricorrente che aveva assoggettato i propri contratti di fornitura energia-calore prodotti da fonti non rinnovabili (metano) ad uso domestico, ad IVA 10% opinando di rientrare nei criteri di applicazione del n. 122) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72 e avevano stabilito l'applicazione dell'iva agevolata solo sui primi 480 metri cubi di ciascuna fornitura e condannando la soccombente alle spese , già parzialmente compensate, di euro duemila.

Con il primo motivo l'appellante ha censurato la sentenza per non aver riconosciuto l'applicabilità dell'aliquota Iva agevolata e per averla riconosciuta solo per gli impianti di cogenerazione ad alto rendimento o alimentati da fonti rinnovabili mentre la corretta interpretazione avrebbe dovuto condurre all'applicazione dell'IVA agevolata anche per i contratti di servizi a prescindere dalla fonte di energia

Con il secondo motivo si è censurata la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che l'aliquota 10%, prevista per la "somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili, limitatamente a 480 metri cubi annui" ex n. 127-bis) della Tabella A – Parte III del DPR 633/72, dovesse riguardare il condominio e non la singola unità immobiliare residenziale. Ove letta in maniera diversa la invocata norma "interpretativa" sarebbe incostituzionale, per violazione del principio di eguaglianza ex art. 3 e 53 Costituzione rispetto a coloro che vivono in case indipendenti.

Con il terzo motivo si è censurata la decisione per aver negato la disapplicazione delle sanzioni per obiettive incertezze nell'applicazione della norma ex art. 8 del D.Lgs 546/92 mentre con il quarto motivo si rileva la erroneità della decisione per la mancata applicazione del cumulo giuridico nella irrogazione delle sanzioni ritenendo che la sanzione "unica" doveva essere calcolata dal giudice di ultima istanza, essendo pendente anche un procedimento per l'annualità successiva, e non calcolata dall'Ufficio al momento dell'emissione dell'atto impositivo.

L'Ufficio a sua volta ha chiesto il rigetto dell'appello contestando le conclusioni di parte avversa per tutti i motivi esposti e con l'appello incidentale ha sostenuto che non ricorrano le condizioni previste dalla disposizione agevolativa ex n. 127-bis) della Tabella A – Parte III del DPR 633/72 in quanto i contratti di somministrazione intercorrono tra la e le imprese fornitrici di gas metano - allo scopo di

alimentare le centrali termiche della

poste nei condomini - e non questi ultimi

All'udienza odierna le parti hanno illustrato le conclusioni prese nei rispettivi costituiti.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

A giudizio di questo Collegio la decisione impugnata merita sostanziale conferma salvo che in punto applicazione delle sanzioni

Anche secondo questo Collegio – come già per il Giudice di Novara – la Tabella A, Parte III, n. 122 D.P.R. n. 633/1972 va letta nel suo complesso tenendo conto che i tre incisi di cui è composta la norma sono separati solo da un punto e virgola e sono funzionalmente volti a attribuire un'agevolazione per le forniture domestiche che avvengono sia per mezzo di impianti pubblici di teleriscaldamento sia attraverso contratti di servizi purché provenienti da fonti rinnovabili. Quel che rileva non è il mezzo attraverso cui avviene la distribuzione (teleriscaldamento o contratto di servizio) ma la fonte di energia che viene impiegata tanto che esplicitamente vengono escluse nell'ultimo periodo tutte le altre fonti di energia diverse da quelle rinnovabili, come quella in discussione, fonti non rinnovabili per le quali si applica l'aliquota ordinaria.

Non è a caso che la rubrica dell'intervento normativo derivante dall' art. 1 comma 384 della legge 296/06 esplicitamente recita: "IVA su energia termica da fonti rinnovabili" ed allora è evidente che la corretta interpretazione della norma, nonostante la poca linearità con la quale è scritta, sia quella che si dà agevolazione alla somministrazione di energia per uso domestico quando questa viene da fonte rinnovabili.

In tal senso depongono le decisioni relative al 2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Novara, nella sentenza n. 108/01/2019 confermata dalla CRT del Piemonte n. 616/01/2020 ma anche la decisione della CTP di Novara n. 31/01/2020, relativamente all'anno 2013. E' vero che quest'ultima decisione è stata riformata con la decisione 761/2021 del 7.6.2021 depositata il 1.0.2021 ma la motivazione s'incentra sulla considerazione che le agevolazioni sono stabilite per le forniture domestiche erogate nelle forme di due forme particolari (reti pubbliche di teleriscaldamento e contratti di servizi energia senza considerare però l'esclusione esplicita delle fonti di energia diverse da quelle rinnovabili che caratterizza la normativa in questione evidentemente volta nell'ambito delle forme di distribuzione di energia ad uso domestico a privilegiare sotto il profilo dell'aliquota Iva solo l'energia derivante da fonti rinnovabili

Anche infondato è il secondo rilievo critico ma anche l'appello incidentale dell'Ufficio. La norma anche in questo caso è stata ben letta e correttamente valutata dal primo giudice nel senso che l'aliquota agevolata prevista dal n. 127 bis), Tabella A, è stata, infatti, oggetto di interpretazione autentica da parte del Legislatore che, con l'art. 7, comma 1, lett. cc), D.L. n. 70/2011, ha chiarito 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"*. Ed in questo non pare ravvisarsi nessun margine di illegittimità costituzionale rientrando il diverso trattamento nell'ambito di discrezionalità del legislatore che privilegia fonti di energia a minor tasso di inquinamento e comunque la questione proposta del differente trattamento discriminatorio nei confronti di coloro che non vivono in condomini è palesemente non rilevante in questa sede.

Il che significa che l'agevolazione deve essere limitata a 480 mc per singoli condomini (e dunque diversamente da quanto chiedono l'appellante e l'appellante incidentale) posto che il contraente è il condomino e non il titolare di ciascuna unità immobiliare.

In tal senso costituisce ulteriore elemento di chiarezza anche la relazione illustrativa della norma già citata nella decisione in prime cure che recita: *"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” posto 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”.*

Va invece accolto l'appello proposto dall'appellante in ordine alla debenza delle sanzioni perché, a parere di questo Collegio, le differenti decisioni che si sono succedute e, soprattutto, la poco chiara scrittura della norma di riferimento costituiscono quel quadro di obbiettiva incertezza che consente la disapplicazione delle sanzioni. Il che rende ultronea ogni valutazione sull'ulteriore punto dell'appello circa la mancata applicazione del cumulo giuridico.

La reciproca soccombenza, parziale, e la richiamata diversità di decisioni in uno con la incertezza obbiettiva costituiscono valide ragioni di compensazione delle spese.

**P.Q.M.**

in parziale riforma della decisione impugnata dichiara non dovute le sanzioni. Conferma nel resto. Spese compensate