



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. 292/2022 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. 166/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale NOVARA sez. 2 e pubblicata il 25/10/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U030600793/2020 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2015

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 la sentenza n. 166/02/2021 emessa dalla CTP Novara – Sez. 2 – il 12.10.2021, depositata il 25.10.2021 che giudicando in relazione all'Avviso di Accertamento T7U030600793/2020 – anno 2015

- di Euro 137.527,00 per Iva, oltre interessi per euro 27.746,54; Euro 77.358,94 per sanzioni, aveva respinto in toto il ricorso salvo escludere le sanzioni per la sussistenza di obiettive questioni d'incertezza che consentivano di disapplicarle.

La ricorrente in effetti 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.

L'Agenzia delle Entrate, sulla base dell'interpretazione resa con le RM n. 94/2007 e 28/2010, aveva invece sostenuto che, nell'ambito dei contratti di "Servizio Energia", l'aliquota al 10% poteva applicarsi esclusivamente alle prestazioni di servizi rese per la fornitura di energia termica da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento per uso domestico. Pertanto, pur essendo rispettate tutte le condizioni previste dall'Allegato II citato, avendo la ricorrente utilizzato come combustibile primario per il funzionamento delle centrali termiche prevalentemente il metano, fonte energetica non rinnovabile e non rientrando gli impianti in gestione nella categoria di impianti di cogenerazione ad alto rendimento, l'aliquota IVA avrebbe dovuto essere applicata nella misura ordinaria

Con il primo motivo l'appellante censura 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 sarebbe sempre applicabile al contratto di servizio posto che l'applicabilità della aliquota del 10% discenderebbe dall'interpretazione chiara del punto 122 della Tabella A), parte III, allegata al DPR 633/72 che 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"*

Con il secondo motivo si censura la sentenza nella parte in cui ritiene 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, debba essere intesa per condominio e non per unità immobiliare residenziale, come previsto dall'art. 7, comma 1, lett. s), D.L. n. 70/2011, convertito nella L. 12/7/2011, n. 106, norma "interpretativa", come si legge nella relazione illustrativa, ove è anche espressamente specificato che nei condomini si intende 480 mc per condominio. In difetto ovvero in diversa e contraria interpretazione si verterebbe in ipotesi di legittimità costituzionale della norma che

svantaggerebbe talune categorie di cittadini/consumatori rispetto ad altre.

Contro deduce l'Ufficio che confermando, quanto al primo motivo di appello, che la ratio delle norme è quella di favorire i consumi energetici da fonti rinnovabili e che in tale ottica e con interpretazione sistematica necessariamente si perviene ad avvalorare l'interpretazione data dai primi giudici.

Sul secondo motivo di appello l'Ufficio ha osservato che la questione di incostituzionalità è inammissibile sia perché L'art. 7, comma 1, lett. s), 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 27 ottobre 1972 n. 633,

Si sostiene nell'appello che la norma d'interpretazione autentica non fa riferimento ai contratti di servizio energia, ma solamente ai contratti di somministrazione di gas naturale e quindi , la proposta illegittimità costituzionale dell'art. 7 D.L. n. 70/2011 per violazione del principio di uguaglianza di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione non avrebbe rilevanza nel caso in oggetto, evidenziando peraltro che, nel caso di specie, i contratti di servizio energia erano stati stipulati da con i condomìni che sono gli unici titolari delle utenze e non i titolari delle singole unità immobiliari.

Quanto all'appello incidentale l'Ufficio ha osservato che le difficoltà interpretative non possono di per sé integrare la obiettiva incertezza sulla portata della norma né i contrasti giurisprudenziali peraltro successivi all'applicazione dell'aliquota in discussione sono dirimenti ai fini che specificatamente interessano tanto più che l'Amministrazione si era espressa attraverso univoci e reiterati documenti di prassi Risoluzioni n. 94/2007 e n. 28/2010, citate dalla stessa Società e, da ultimo, confermate dalla risposta ad interpellato n. 288/2019) .

L'Ufficio ha concluso all'udienza odierna come da verbale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

A giudizio di questo Collegio la decisione impugnata merita integrale conferma.

Invero il Giudice di prime cure ha fatto buon governo degli elementi di causa e corretta interpretazione delle norme peraltro di non lineare chiarezza.

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 idi 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 sono esplicitamente escluse nell'ultimo periodo tutte le altre fonti di energia, come quella in discussione, 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, è quella che si da agevolazione alla somministrazione di energia per uso domestico quando questa viene da fonte rinnovabili. 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.

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 della CTR n 761/2021 del 7.6.2021 depositata il 1.0.2021 ma qui 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 che è 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 dell'appello. La norma anche in questo caso è stata ben letta ed applicata dall'Ufficio e correttamente valutata dal primo giudice. La norma che prevede l'aliquota agevolata contenuta nel n. 127 bis), Tabella A, del DPR citato 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"*.

Il che significa che l'agevolazione deve essere limitata a 480 mc per singolo condominio e non per singolo appartamento come richiede l'appellante 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 riportate 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 respinto l'appello incidentale proposto dall'Ufficio perché, anche a parere di questo Collegio le differenti decisioni che si sono succedute e, soprattutto, la poca chiarezza con la quale è scritta la norma costituiscono quel quadro di obbiettiva incertezza che consente la disapplicazione delle sanzioni.

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.

conferma la decisione impugnata. Spese compensate