

Documento firmato digitalmente  
Il Presidente e Relatore  
MARILINDA MINECCIA

Sentenza n. 94/2024  
Depositata il 29/07/2024  
Il Segretario  
ALESSANDRO NIERO



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di NOVARA Sezione 1, riunita in udienza il 02/07/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**MINECCIA MARILINDA**, Presidente e Relatore  
**PEZONE GIANFRANCO**, Giudice  
**VICUNA VEZIO**, Giudice

in data 02/07/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 269/2022 depositato il 03/12/2022

**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:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T7U061I00439/2022 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2016

**a seguito di discussione in camera di consiglio**

## SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

Con tempestivo ricorso la *[nome]* s.r.l. impugnava l'Avviso di accertamento T7U061/00439/2022 – anno 20016, notificato il 18.11.2022, di euro 161.960,00 per IVA, oltre interessi per euro 32.864,38 ed euro 160.350,30 per sanzioni, emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Novara.

La ricorrente evidenziava che il contenzioso verteva sulla corretta applicazione dell'aliquota IVA alle forniture di energia termica nell'ambito dei contratti di "Servizio Energia", disciplinati dall'art. 16, comma 4 del d.lgs. 115/2008 ed in particolare dall'Allegato II.

Tali contratti, introdotti con l'intento di favorire il risparmio energetico, originariamente definiti dal d.p.r. 412/93, rinviavano la propria regolamentazione ad un decreto interministeriale mai emanato, per cui i requisiti degli stessi furono individuati dapprima con la Circolare Ministeriale n. 273/98, successivamente la relativa disciplina è stata inserita nel d.lgs. 115/2008, che ne ha definito i requisiti nell'Allegato II.

La ricorrente assoggettava i propri contratti, ad uso domestico, ad IVA 10%, come disciplinato dal n. 122) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72 che sotto la dicitura "Beni e servizi soggetti all'aliquota del 10 per cento" 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"*.

Ripercorrendo il complesso iter legislativo attraverso cui si è giunti all'attuale formulazione della norma e con riferimenti a dottrina e giurisprudenza sosteneva la seguente interpretazione della norma, in modo del tutto conforme a quanto affermato, per l'anno 2013, anche dalla CTR Piemonte con sentenza n. 761/04/21:

- in presenza di contratto di servizio energia, l'aliquota è sempre il 10%, indipendentemente dal combustibile;
- in assenza di contratto di servizio energia, l'aliquota agevolata si applica solo alle forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento.

Il legislatore - ribadiva - “ha inteso agevolare TUTTI i contratti di servizio-energia, in quanto il servizio energia, come configurato dal Ministero, si caratterizza per il fatto che lo stesso deve consentire un risparmio energetico, con l’eventuale riqualificazione degli impianti termici. Ecco perché non rileva la natura della fonte energetica utilizzata dal fornitore del servizio, potendo la stessa essere sia rinnovabile che non rinnovabile. L’errore dell’Agenzia e della CTP Novara è assimilare la fornitura “semplice” (senza contratto di servizio energia) alla fornitura eseguita attraverso il predetto contratto, ma trattasi di due fattispecie differenti e disciplinate in modo differente”.

Chiedeva pertanto che venisse dichiarata la nullità dell’atto per violazione e falsa applicazione della norma in questione; rappresentava l’errato calcolo delle sanzioni da parte dell’Agenzia delle Entrate per mancata applicazione del cumulo giuridico ex art. 12 d.lgs. 472/97 in relazione agli anni 2012, 2013, 2014, 2015; chiedeva, in ogni caso, la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza nell’applicazione della norma ex art. 8 d.lgs. 546/92.

L’Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Novara si costituiva in giudizio sostenendo invece che, nell’ambito dei contratti di “Servizio Energia”, l’aliquota al 10% può 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, per cui, 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 doveva essere applicata nella misura ordinaria.

L’Ufficio ripercorreva le fonti normative e confutava in modo particolareggiato gli assunti della ricorrente. Richiamava le sentenze della C.R.T. di Novara n. 108/01/2019 relativa all’accertamento anno 2012; la sentenza n. 31/01/2020 relativa all’accertamento anno 2013; la sentenza n. 191/01/2021 per l’anno 2014 e la sentenza n. 166/02/2021 per l’anno 2015, tutte favorevoli all’Ufficio, nonché la sentenza della C.R.T. del Piemonte n. 616/01/2020 in cui, tra l’altro, si afferma “... 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...".

Nelle controdeduzioni contestava altresì gli assunti della controparte circa il calcolo delle sanzioni e la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza normativa.

All'odierna udienza la causa è stata assunta in decisione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso va parzialmente accolto.

Il complesso iter normativo all'origine della attuale disposizione normativa e la sua "non chiarissima formulazione" rendono possibili le differenti interpretazioni che la stessa C.R.T. del Piemonte ha dato in due diverse occasioni.

La Corte, pur ritenendo di non discostarsi dalla propria costante interpretazione, che individua nella *ratio* della norma l'agevolazione IVA al 10% solo per i contratti di energia termica prodotta da fonti rinnovabili, ritiene applicabile l'art. 8 d.lgs. 546/92 in ordine alla disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza normativa, sanzioni, del resto, già annullate - anche da sentenze di secondo grado - per gli anni 2012, 2013 e 2015.

In considerazione della reciproca soccombenza, le spese di lite vanno compensate.

### **P. Q. M.**

La Corte accoglie il ricorso limitatamente alle sanzioni.

Respinge nel resto.

Spese compensate.

Novara, 2 luglio 2024

Il Presidente Relatore  
Dott.ssa Marilinda Mineccia