REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA** SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	LABRUNA	SALVATORE	Presidente e Relatore
☐	AONDIO	GIULIA	Giudice
☐	FUCCI	SERGIO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n.
  depositato il 20/05/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 1388/2019 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO

- sull'appello n.
  depositato il 20/05/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 1188/2019 Sez:6 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

UDIENZA DEL

09/12/2019 ore 09:30

N°

209/2020

PRONUNCIATA IL:

09 dicembre 2019

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

28 gennaio 2020

Il Segretario

Agostino Palumbo

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA ★ MILANO ★

MEF Dipartimento delle Finanze

UCC RICERCA E STUDI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

UDIENZA DEL

09/12/2019 ore 09:30

(segue)

difeso da:

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:

- avverso la pronuncia sentenza n. 1390/2019 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:

USO RICERCA E STUDI

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Concisa esposizione ex art. 36, c.2, n°2, d.lgs.546/92

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza; il Giudice relatore espone al Collegio i fatti e le questioni controverse, come riportati nei contrapposti atti defensionali; successivamente il Presidente riunisce con proprio decreto i ricorsi in appello R.G.A. (già compresi nel medesimo ordine del giorno di questa udienza) per essere connessi ai sensi dell'art. 29, c.1, d.lgs.546/92; ammette poi le parti costituite presenti alla discussione.

Oggetto del processo sono gli atti di accertamento, di irrogazione sanzioni e di contestazione indicati in frontespizio, emessi dalla nei confronti di rispettivamente per maggiore Iva pari ad € interessi pari a € e sanzione per € (anno d'imposta 2013), sanzioni di € per omessa fatturazione (le accise sul gas naturale ceduto a erano state esposte in misura inferiore a quelle previste per legge e quindi davano luogo in fattura ad un'IVA inferiore a quella dovuta) nonché infedele dichiarazione ed un'altra sanzione di € per mancata regolarizzazione delle fatture di acquisto ricevute dal prive dell'applicazione delle corrette imposte di consumo e, conseguentemente, omettendo o indicando nelle fatture un'IVA inferiore a quella dovuta. Quanto sopra nell'esercizio di un'attività di produzione -in cogenerazione di energia elettrica e termica- di prodotti energetici (gas di cokeria, gas di altoforno, gas di acciaieria, gas naturale ed olio combustibile) come previsto dall'art. 21, comma 13, d.lgs. 504/1995 (T.U.A.). Risulta agli atti che, per la produzione di energia elettrica in cogenerazione, nell'anno 2012 avesse acquistato tali prodotti da nello stabilimento industriale di . La centrale elettrica in cui tali gas sono stati utilizzati per la produzione di energia elettrica da è adiacente allo stabilimento di Tale accertamento si fonda sulle risultanze di un PVC, elevato in data 15 settembre 2015, a chiusura di una verifica aziendale sulla produzione in cogenerazione, acquisto, cessione ed impiego dell'elettricità, condotta dalla Guardia di Finanza - Nucleo di Polizia Tributaria di Trieste - Gruppo Tutela Entrate - Sezione Accise e Imposte sui Consumi, ove venivano constatate violazioni in materia di accise e, conseguentemente, in materia di IVA. In particolare, ivi si contesta ad l'emissione di fatture irregolari relative alla cessione di gas naturale alla per le forniture alle sue centrali di e avendo applicato imposte di consumo (accise) sul gas naturale ceduto inferiori al dovuto e, conseguentemente, esposto in fattura una correlata IVA inferiore a quella dovuta; che tali omesse maggiori accise concorressero comunque alla determinazione della base imponibile IVA veniva assunto dall'ente fiscale ancorché non risultassero né esposte in fattura né pagate e quindi, sulle quale non era possibile applicare il diritto di rivalsa. Contro tutti tali atti ricorreva in Ctp con separati ricorsi, concludendo per il loro annullamento, con vittoria di spese. **Agenzia delle Entrate -**

USO RICERCA - STUDI

Direzione regionale si costituiva regolarmente in giudizio contestando -puntualmente ed analiticamente- tutto quanto *ex adverso* dedotto e resistendo a tutte le questioni sollevate con le medesime motivazioni indicate nei propri atti procedimentali e nell'avviso di accertamento. Concludeva per il rigetto dei ricorsi con vittoria di spese.

Ciascuna delle impugnate sentenze di prime cure, ha accolto il rispettivo ricorso, analogamente così motivando.

C.T.P. MI 1388/8/2019: *"... assorbente su tutte le altre questioni sollevate dalle parti, l'eccezione di illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 13, D.P.R. n. 633/1972 ...: "La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri accollati al cessionario o al committente ...". Con detto articolo è stata data attuazione all'art. 11 della VI Direttiva comunitaria n. 77/388 del 17.5.1977, che al primo paragrafo stabilisce: "La base imponibile è costituita: a)per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quella di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni...". Il suddetto articolo annovera quindi fra gli oneri che concorrono a formare la base imponibile, anche quelli tributari di ogni genere, con la previsione di una condizione: che l'importo sia effettivamente posto a carico del cessionario. La ricorrente non ha mai addebitato l'imposta erariale di consumo nelle fatture emesse nei confronti della società*

e, quindi, non ha mai esercitato il diritto di rivalsa, avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 56, primo comma, del D. Lgs. n. 504/1995, che stabilisce: "i soggetti di cui all'art. 53, comma 1, lettera a) (ossia i soggetti che fatturano energia ai consumatori finali), e le società di cui all'art. 53, comma 3, hanno diritto di rivalsa sui consumatori finali". La società ricorrente, dunque, non ha traslato sul cessionario dell'energia elettrica la relativa imposta erariale che, non essendo stata quindi pagata dall'acquirente dell'energia, non può essere aggiunta al corrispettivo per determinare l'imponibile IVA in quanto le maggiori accise asseritamente dovute non concorrono a formare la base imponibile IVA proprio perché oneri non accollati al cessionario. In ambito di accise, l'art. 26, co.7, e l'art. 56, co. 1, D.Lgs. 504/95, prevedono il diritto e non l'obbligo di rivalsa da parte del fornitore nei confronti del soggetto rifornito, con la conseguenza che, ove non sia operata la rivalsa, l'importo non può essere assoggettata ad IVA. La questione dell'applicazione dell'Iva sulle accise in relazione alla fornitura di energia elettrica e di gas naturale è stata di ampio dibattito giurisprudenziale, spesso di segno contrapposto, attesi gli innegabili dubbi in ordine alla concreta interpretazione ed applicazione dell'art. 13 DPR 633/72. Su fattispecie identica al presente giudizio, in relazione agli anni 2011 e 2012, questa stessa Commissione (sentenze 1736 e 1737 -Sez. 21 - emesse l'11.12.17 e depositate il 18/4/18) ha accolto i ricorsi dell'odierna ricorrente partendo dalla considerazione che la norma suddetta prevede che la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è data "dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente" con la conseguenza che -in casi come quello qui in esame- le accise non concorrono a costituire la base imponibile ai fini IVA perchè le stesse non risultano esposte nelle fatture di vendita e non sono ricomprese fra gli oneri accollati al cessionario dei beni. Anche nelle vertenze di cui alle sentenze sopra menzionate, così come accade

MEF Dipartimento delle Finanze

R.G.A.

USO RICERCA E STUDI

nella presente vertenza, le accise in relazione alla fornitura contestata non risultano ancora accertate dall'Ufficio delle Dogane di che non risulta aver effettuato alcuna attività di verifica o emissione di relativi atti o accertamenti in ordine alle accise in relazione alle forniture de quibus: è indubbio che la sussistenza di tale incertezza in ordine all'ammontare esatto delle accise dovute, rende anche sotto tale profilo fondate le lagnanze della ricorrente e, di fatto, insussistente l'obbligo di regolarizzazione delle fatture contestate. In altra sentenza di questa stessa Commissione (Sez.5, n. 7800/5/2016 del 15 settembre 2016 e depositata 14 ottobre 2016) si legge " "La Commissione prende in esame il primo motivo relativo alla manifesta illegittimità della pretesa tributaria per violazione e falsa applicazione dell'art. 13, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, l'IVA accertata ha per oggetto un onere verso terzi (l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica) non accollato in fattura ai cessionari di energia elettrica e che, comunque, la Società ricorrente non aveva l'obbligo di accollare, essendo previsto il diritto di rivalsa all'art. 56, comma 1, D.Lgs. n. 504/1995 e non l'obbligo di rivalsa. La Commissione al riguardo ritiene erronea la pretesa avanzata con l'avviso di accertamento, in quanto ricomprende nella base imponibile IVA un onere verso terzi (ossia l'imposta erariale e la relativa addizionale sul consumo di energia elettrica) che in tale base imponibile non può essere affatto ricompreso. L'art. 13, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che la base imponibile sulla quale applicare l'IVA è costituita: (..) c) dagli oneri o debiti verso terzi che siano stati accollati al cessionario. Per gli oneri che concorrono a formare la base imponibile vanno ricompresi anche quelli tributari di ogni genere se l'importo sia stato traslato dal cedente a carico del destinatario dei beni medesimi, ovvero se l'importo, ancorché non traslato, doveva esserlo sulla base della legge. Al fine di integrare il presupposto dell'IVA, deve aversi una traslazione del costo sul cessionario. (..) Nel caso di che trattasi, in base a detta facoltà, l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica non è stata traslata nei confronti dei cessionari e pertanto non può costituire la maggiore base imponibile ai fini IVA" (altre: C.T.P. Milano, n. 946/24/2016; n. 8023/3/2015 e n. 9956/36/14).

C.T.P. MI 1390/8/2019: tale sentenza, nella parte motiva gemella alla prima, in particolare afferma: *"L'assunto dell'Ufficio è che, ancorchè pacificamente non corrisposte all'Erario dal fornitore , proprio per questo motivo mai esposte in fattura nei confronti della ricorrente, le stesse concorrono comunque alla determinazione della base imponibile IVA. Le accise che, tra l'altro, non risultano mai aver formato oggetto di specifico accertamento dall'Ufficio Dogane territorialmente competente, non sono state mai traslate dalle società cedenti alla ricorrente, con la conseguenza che i relativi importi non possono rientrare nella base imponibile ai fini Iva. Non risulta provata l'esistenza o l'esatta quantificazione delle accise e, senza rivalsa delle stesse sul cessionario, non può essere applicata l'Iva su oneri che non risultato accollati in fattura".*

C.T.P. MI 1188/6/2019: *"ritiene la Commissione che la pretesa, fatta valere dall'Agenzia delle Entrate con l'atto impugnato, che regolarizzi le fatture ricevute da inserendo nella base imponibile accise che non considera dovute, che essa stessa contesta e mai accertate dall' Ufficio Finanziario competente né mai contestate al soggetto passivo dell'imposta, incorre nell'errore evidenziato dalla Corte di cassazione nelle sentenze sopra indicate* [Cass. nn. 19473 del 2013 e 26183 del 2014], *cioè di imputare al cessionario il mancato esercizio di poteri/doveri di verifica fiscale che certamente non gli sono attribuiti dalla legge. In realtà, la valutazione in ordine alla debenza o non debenza delle accise da parte di sui gas siderurgici e sul gas naturale*

MEF Dipartimento delle Finanze

R.G.A.

USO RICERCA E STUDI

forniti ad -da cui dipende l'inserimento o non inserimento nella base imponibile IVA dei relativi importi-, travalica in modo evidente il perimetro dei poteri/doveri di regolarizzazione della fattura che la legge assegna al cessionario. Negli stesi termini o in termini del tutto analoghi si sono già espresse CTP Milano, sent. n. 668/2017 del 24 gennaio 2017 e CTR Lombardia, sez. 18, sent. n. 1020 del 28.2-9.3.2018 di conferma della sent. CTP Milano, sez. I°, n. 9724/2016, che questa Commissione condivide".

Contro queste sentenze:

Agenzia delle Entrate - Direzione regionale – Ufficio grandi contribuenti ha proposto separati appelli, censurandone le motivazioni e riproponendo le medesime questioni ed eccezioni già dedotte in primo grado. Con vittoria di spese e compensi.

si è costituita in giudizio con propri atti, controdeducendo a tutte le questioni prospettate dall'appellante e resistendo a tutte le eccezioni conseguentemente sollevate, riproponendo tutte le argomentazioni già prodotte in primo grado e, per il resto, insistendo per la correttezza delle sentenze impugnate, con vittoria di spese.

Dopo aver sentito le parti, che hanno precisato in udienza le proprie conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti dalle parti, acquisiti sufficienti elementi istruttori, il Collegio si ritira in camera di consiglio e pone la causa in decisione.

MOTIVAZIONE

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n°4, d.lgs.546/92

I riuniti appelli sono infondati e le relative sentenze impugnate vanno confermate in toto; la motivazione delle consonanti sentenze del primo giudice, infatti, risultano esaustive e logicamente argomentate in ogni loro passaggio, dando ampiamente conto delle ragioni per le quali gli argomenti, qui riproposti dall'appellante, siano stati tutti disattesi.

Già recentemente la Suprema Corte di cassazione aveva affermato che: *"L'obbligo sussistente in capo al cessionario di un bene o il committente di un servizio di regolarizzare l'operazione relativa a fatture irregolari implica solo l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, e non invece anche quello di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo allorché quest'ultimo, in una fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta. E' erroneo dunque ritenere sussistente in capo al cessionario un obbligo di verifica in ordine alla regolarità del regime fiscale applicato dal prestatore e di individuare a carico del detto cessionario un autonomo titolo di responsabilità"* (Cass. 19473/2013).

USO RICERCA ESTUDI

E poi: *"Il controllo sulla irregolarità della fattura richiesto al cessionario o al committente è difatti intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura, e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dal DPR n. 633 del 1972, art. 21, tra i quali rilevano, tra gli altri, i dati relativi alla natura, qualità, quantità, dei beni e servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota ed all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile. L'inclusione, fra i compiti del cessionario o committente, di un apprezzamento critico [...] del rapporto giuridico sottostante, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza con funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti a fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento privato in rettifica della dichiarazione d'imposta. Per contro, il destinatario della fattura non è tenuto ad effettuare un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione"* (Cass. 26183/2014).

Ad ulteriore conferma della fondatezza di tali decisioni, sopraggiunge la recentissima pronuncia della Suprema Corte (Cass. 26145/2019) che, nel segno della continuità giurisprudenziale nazionale ed eurounitaria, ha enunciato il seguente principio di diritto: "*Le accise sull'energia elettrica* [come quelle sul gas naturale, in virtù del rinvio operato dall'art. 26, T.U.A] *dovute dal soggetto obbligato all'Amministrazione rientrano nella base imponibile dell'IVA a condizione che le stesse siano state effettivamente traslate sul consumatore finale ai sensi dell'art. 16, comma 3, T.U.A., poiché solo in questo caso entrano a fare parte del prezzo pagato da quest'ultimo e vengono, dunque, a costituire un elemento del costo del prodotto venduto*". Così motiva la cassazione: "*12.2. Come si evince, infatti, dall'art. 13, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, «la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti». 12.2.1. Si tratta di una indicazione estremamente ampia, tale, dunque, da includere anche gli oneri fiscali, quali le accise, neppure potendosi ricavare una indicazione in senso contrario dall'art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972 (rubricato «Esclusioni dal computo della base imponibile»), che non menzionano né le accise, né altre imposte. 12.2.2. La disciplina interna, dunque, porta a concludere che, in linea di principio, nel corrispettivo finale su cui applicare l'IVA debbano essere inclusi anche tutti i tributi di ogni genere (esclusa solo l'IVA per evidenti ragioni) e, in particolare, quelli che gravano la produzione e la vendita dei beni, il cui importo - come per le accise - sia posto a carico del destinatario. 12.3. Ancor più univoca è la disciplina unionale. La disciplina fondamentale dell'IVA, infatti, si rinviene nella legislazione europea: l'art. 78, § 1, lett. a), della direttiva n. 2006/112/CE dispone, in termini risolutivi, «Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA; (...)». 12.3.1. La Corte di giustizia della UE, in numerose decisioni, ha precisato che l'inclusione nella base imponibile delle imposte ulteriori -in sé non costituenti un corrispettivo economico della cessione- si giustifica in quanto sussista un legame diretto tra esse e la cessione (cfr. CGUE 23 settembre 1988, in causa C-230/87; CGUE 10 giugno 2006, in causa C-98/05; CGUE 22 dicembre 2010, in causa C-433/09, punto 34; CGUE 28 luglio 2011, in causa C-106/10, punto 33), successivamente precisando che tale legame diretto è ravvisabile allorquando le tasse, i tributi e i prelievi divengono esigibili dal momento che sono forniti e solo*

MEF Dipartimento delle Finanze R.G.A. 1

USO RISERVATO

quando sono forniti i servizi (CGUE sentenza 5 dicembre 2013, in cause C-618/11, C-63^{7}/11 e C-659/11 punto 41).

La decisione assorbe e supera ogni domanda formulata al Collegio, essendo stati esaminati tutti gli aspetti rilevanti per deliberare; gli argomenti di doglianza non espressamente considerati sono stati ritenuti non idonei a condurre ad una conclusione di segno diverso. *Victus victori in expensis condemnatus est* -tenendo conto della natura e complessità dell'affare, dell'importanza anche economica delle questioni trattate, del pregio dell'opera, dell'urgenza della prestazione, dei risultati del giudizio e dei vantaggi conseguiti, nonchè del valore della controversia determinato (ex art. 5, c.4, D.M. sotto indicato) in conformità all'importo delle imposte, tasse, contributi e relativi accessori oggetto di contestazione, con il limite di un quinquennio in caso di oneri poliennali, in deroga all'art.12, c.2, d.lgs. 546/92, liquidandole complessivamente, per ciascun grado di giudizio -ex art. 15, c.2-ter, d.lgs. 546/92, introdotto dalla novella del d.lgs.156/2015- in base ai parametri disciplinati dal D.M. Min. Giustizia 10.09.2014, n. 55, recante "*Determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense ai sensi dell'art. 13 comma 6 della legge 31 dicembre 2012 n. 247*", come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 1^, definitivamente pronunciando,

respinge

i riuniti appelli di parte pubblica;

conferma

le sentenze nn. 1388-1390-1188/8-8-6/2019 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, rispettivamente depositate nelle date 26/3/2019, 26/3/2019 e 18/3/2019 e, per l'effetto devolutivo,

annulla

tutti gli atti impugnati.

Condanna

altresì, nella persona del legale rappresentante pro-tempore, l'**Agenzia delle Entrate - Direzione regionale - Ufficio grandi contribuenti**, appellante soccombente, al pagamento delle spese di lite del grado, qui così analiticamente liquidate per ciascuna causa: € € € (per: esborsi sostenuti, diritti, onorari al lordo degli oneri previdenziali e fiscali di legge), oltre 15% di spese generali, 4% c.p. ed I.V.A. come per legge.

Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 9 dicembre 2019.

Il Presidente estensore
dott. Salvatore Labruna

MEF Dipartimento delle Finanze

USO RICERCA E STUDIO