



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>ROGGERO</u>	<u>PAOLO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CHIAMETTI</u>	<u>GUIDO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>SIMEOLI</u>	<u>DARIO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3708/2016
depositato il 31/05/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB068Q00344/2015 IVA-ALTRO 2010
contro:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dal ricorrente:

difeso da:

LOGOZZO AVV. MAURIZIO
PIAZZA AQUILEA 6 20144 MILANO MI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 3708/2016

UDIENZA DEL

29/11/2016 ore 09:30

N°

9724

PRONUNCIATA IL:

29 NOV 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

23 DIC 2016

Il Segretario

Luca P...



R.G.R. 3708/2016

Ricorso avverso avviso di accertamento n. TMB068Q00344/2015, per l'anno d'imposta 2010, notificato in data 23 dicembre 2015, emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, con il quale veniva richiesto il versamento di una maggiore IVA pari a €. 10.058,72.= e contestuale irrogazione della sanzione per omessa fatturazione e infedele dichiarazione per €. 12.570,00.=.

* * *

Con ricorso depositato il 31 maggio 2016, la società ricorrente _____, impugnava l'atto in epigrafe. Secondo l'ufficio la ricorrente sarebbe responsabile della emissione di fatture irregolari con riguardo alla cessione di gas naturale, effettuata nel 2010, nei confronti della società _____. Tale irregolarità deriverebbe, sempre secondo l'ufficio, dalla circostanza per cui _____ avrebbe erroneamente applicato le imposte di consumo (accise) sul tale gas naturale ceduto, con la conseguenza di aver esposto in fattura un minor ammontare di IVA. L'ufficio riteneva che le maggiori imposte (accise) risultanti, non essendo state corrisposte né da _____ né da _____, concorrevano alla determinazione della base imponibile IVA, IVA per il cui recupero era stato emesso l'impugnato avviso di accertamento. La contestazione ivi contenuta è riassumibile nella contestazione ad _____, di non aver incluso nella base imponibile IVA delle fatture emesse ad _____, le maggiori accise contestate nei PVC emessi dall'agenzia delle Dogane di _____, per il gas naturale utilizzato da _____ nella centrale lì ubicata. Eccepeva, in via preliminare, l'illegittimità dell'atto impugnato, per assenza dell'avviso di accertamento in materia di accise, costituente il presupposto giuridico della contestazione ai fini IVA-Carenza assoluta di potere (incompetenza funzionale) dell'Ade ad accertare le accise che costituirebbero la maggiore base imponibile dell'IVA accertata. Come accennato, specificava la società, la contestazione ai fini IVA discendeva da un più complesso rilievo, contenuto in due PVC emessi dalla GdF e dall'Agenzia delle Dogane di _____, avente ad oggetto la liquidazione delle accise sui prodotti impiegati negli stabilimenti siderurgici di _____ e _____ della società _____. La contribuente specificava che non esisteva nessuna maggiore accisa che potesse costituire base imponibile IVA in quanto non esisteva nessun atto di accertamento - emesso dagli unici enti competenti ad emetterlo (competenza esclusiva e funzionale alla determinazione delle accise spetta esclusivamente all'Agenzia delle Dogane di _____ e _____) - delle presunte maggiori accise asseritamente dovute da _____. Riteneva dunque, illegittima la pretesa del



fisco e altresì censurabile poiché l'ufficio non aveva il potere necessario a redigere e notificare alla ricorrente un siffatto avviso di accertamento né poteva ritenersi valido il rinvio ai summenzionati PVC, che altro non erano che documenti istruttori interni fintantoché non fossero confluiti in un apposito atto autoritativo che li recepisce, come era nel caso in esame. Seguitava la ricorrente nell'esplicitare come tale IVA era teorica ed astratta che aveva come unica base imponibile le "teorie" di un ufficio delle Dogane che, tra le altre cose, era pure incompetente con riguardo allo stabilimento di . Ribadiva ancora che nessuna accisa era stata accertata e che la violazione IVA contestata dall'ufficio era del tutto "inventata" in assenza dell'atto di accertamento delle accise e che la stessa era sfornita del presupposto logico-giuridico. Eccepiva, ancora in via preliminare, poi la nullità dell'atto impugnato per violazione dell'articolo 56, comma 5, del D.P.R. 633/72 e dell'art. 7, comma 1, ultimo periodo della L. 212/00, per mancata allegazione di un atto richiamato nei PVC sottesi al provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Esplicitava meglio la "genesì" della contestazione la quale risiedeva in un complesso calcolo di ripartizione di quantità di energia prodotta da più combustibili i quali dovevano soggiacere a diverse aliquote di accisa, su cui successivamente avrebbe dovuto essere applicata l'IVA. Il fondamento e i criteri di tale calcolo sarebbero contenuti nella nota prot. 8717RU del 31 marzo 2015 della Direzione Interregionale e delle Dogane. La ricorrente si doleva del fatto che tale nota le era sconosciuta e che altresì non era stata allegata né agli atti istruttori né all'atto impugnato. Seguitava nell'evidenziare come la motivazione dell'atto poggiava su un atto che non era stato allegato e, per l'effetto, sollevava un vizio assoluto di motivazione. Eccepiva altresì l'illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 13 del D.P.R. 633/72, in quanto le maggiori accise asseritamente dovute non concorrevano alla formazione della base imponibile IVA, trattandosi di oneri non accollati in fattura da a . Seguitava nello spiegare di come l'agenzia aveva fatto un uso distorto dell'articolo in parola, ricomprendendo nella base imponibile IVA delle accise che non aveva mai addebitato in fattura. Analizzando l'articolo 13 della L. IVA, la ricorrente esplicitava come tali oneri non potevano concorrere alla formazione della base imponibile, in assenza dell'effettivo accollo da al proprio cessionario. In altri termini, seguitava la società, al fine di integrare il presupposto IVA, deve aversi una traslazione del costo sul cessionario, in assenza del quale, detto costo, rimane a carico del cedente e non entra a far parte della base imponibile IVA. Peraltro, in materia di accise il D.lgs. 504/95, prevede il diritto e non l'obbligo di rivalsa da parte del fornitore e, quindi, le accise oggetto di contestazione non hanno alcuna valenza ai fini IVA. Citava poi numerose pronunce di codesta Commissione Tributaria confermate anche in appello, le quali sancivano l'infondatezza della pretesa erariale per



violazione dell'articolo 13 del decreto presidenziale da ultimo citato. Evidenziava poi l'infondatezza dell'avviso *de quo*, per violazione del punto 103 della Tabella A, allegata al D.P.R. 633/72, con riguardo all'aliquota IVA ritenuta applicabile, la quale, a dire della ricorrente doveva essere quella del 10 % e non del 20% come preteso dall'ufficio. In via subordinata eccepiva l'illegittimità delle sanzioni irrogate per difetto di colpevolezza in capo a avendo al stessa agito in buona fede ed attenendosi alle indicazioni di fatturazione fornite dal cessionario. Chiedeva l'accoglimento del ricorso. **In data 8 giugno 2016, l'ufficio diveniva parte nel processo.** Sulla presunta nullità dell'atto per non aver l'agenzia delle dogane accertato le maggiori accise contestate nel PVC, l'ufficio replicava alla ricorrente che la contestazione delle accise era dettagliatamente esposta nel PVC stesso su cui l'avviso di accertamento fondava la propria esistenza. Analizzando l'articolo 15 del TUA (D.lgs. 504/95) affermava che la prescrizione in tale settore inizia a decorrere dalla scoperta del fatto omissivo e che, quindi, l'agenzia delle Dogane aveva ancora tempo per procedere alla notifica dell'accertamento di tali accise e che comunque tale circostanza non faceva venire meno la pretesa impositiva ai fini IVA. Sul difetto di prova e di mancata allegazione di un atto richiamato nel PVC, l'Ade chiariva che l'avviso era ben motivato e che la nota cui la ricorrente si riferiva era solamente un atto interno e che la mancata allegazione di tale atto, non poteva invalidare l'intero avviso di accertamento, anche perché il contenuto di tale nota (contenuto essenziale) era stato trasfuso nel PVC. Sull'errata applicazione dell'art. 13 della L. IVA, l'Ade, specificava che non se si aderisse all'orientamento della contribuente tali accise oltre che non essere mai state addebitate ai vari cessionari non sono state mai versate. Aggiungeva poi che nel caso in esame trovava applicazione l'articolo 2, comma 2, lett. c) del TUA e che ai fini dell'IVA, l'inclusione delle accise nella base imponibile IVA era prevista dall'articolo 78 lett. a) della Direttiva 2006/112/CEE, secondo la quale nella base imponibile IVA si devono ricomprendere "le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto". Citando l'articolo 13 e 16 della L. IVA evidenziava come nella base imponibile della stessa l'unico onere tributario che ne era escluso, era l'IVA stessa e che sulla scorta di numerosi documenti di prassi, ma anche in ambito intracomunitario era previsto che i beni soggetti ad accisa concorrevano a formare la base imponibile IVA. Continuava bollando come assurda la tesi proposta dalla ricorrente che poggiava sul mancato esercizio della rivalsa evidenziando come tale affermazione (il mancato esercizio della rivalsa) non trovava alcun riscontro oggettivo né potrebbe trovarlo visto che le accise non erano state corrisposte. Sull'esercizio del diritto alla rivalsa l'ufficio sulla scorta dell'art. 53 del TUA e dell'articolo 18 della L. IVA rinveniva, invece, un obbligo di rivalsa, nel senso che l'obbligo di rivalsa delle accise era diretta conseguenza della



concorrenza di queste ultime nella base imponibile IVA. Citava sul punto a corroborazione di quanto appena asserito numerose sentenze di legittimità della Cassazione a Sez. Unite. Ribadiva con fermezza il proprio corretto operato che discendeva dalla diretta applicazione della legge e, pertanto, legittimo. L'ufficio poi sviluppava un lungo discorso condito da articoli e regolamenti europei in combinato disposto con altre leggi italiane e giurisprudenza di legittimità conforme secondo cui, la contestazione mossa da parte avversa era da rigettare e l'IVA dovuta. Sull'aliquota applicata l'ufficio riteneva corretto il proprio operato poiché il gas erogato non era stato utilizzato per la creazione di un sol tipo di energia. Sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni l'ufficio riteneva del tutto pretestuosa tale richiesta poiché nel sistema IVA l'unico responsabile di quello che viene riportato nella fatture emesse è l'emittente stesso. Chiedeva il rigetto del ricorso.

In data 8 novembre 2016 l'ufficio delle entrate depositava dei documenti, tra cui l'avviso di pagamento emesso nei confronti della ricorrente dall'agenzia delle dogane di Trieste avente ad oggetto la richiesta di pagamento delle accise sul gas naturale. **In data 18 novembre 2016 la società a sua volta depositava delle memorie** per il tramite delle quali insisteva per l'accoglimento dei motivi di ricorso.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante così decide

Non è qui in contestazione la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, essendo pacifico e, non contestato dalle parti in causa, che le accise, qualora fossero addebitate, farebbero parte della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, nel caso *de quo*, non sono dovute le cosiddette accise a favore degli enti locali. Comunque la società, operando in buona fede anche perché indotta a tale comportamento a seguito di precedenti non contestati, che fra l'altro si protraevano da diversi anni, ha continuato ad emettere fatture di fornitura al netto delle accise. A giudizio di questo Collegio giudicante, in perfetta buona fede, veniva emessa la fattura al netto di quelle voci, che a detta dell'ufficio andavano ricomprese nell'imponibile, vale a dire gli importi delle accise a favore degli enti locali.

Ma, nel presente ricorso non sono state contestate le accise se dovute o meno, ma il fatto che la società odierna ricorrente, non avendo ricomprese le accise nell'imponibile, secondo la tesi dell'ufficio, ha pagato un'imposta IVA inferiore al dovuto. Tenuto conto di tale fatto, entra in gioco pertanto l'imponibile e di conseguenza l'IVA. Ebbene, l'IVA si calcola sull'imponibile, e



non risultando nell'imponibile l'ammontare delle accise, l'IVA resta dovuta in base all'imponibile come espresso in fattura.

L'ufficio in effetti doveva contestare la metodologia della fattura, vale a dire che doveva sostenere che la fattura era incompleta nei suoi elementi, nel senso che non corrispondeva al dettato dell'art. 21 del D.P.R. 633/72 da cui scaturiva un maggior importo per IVA dovuta o quantomeno, a' sensi dell'art. 15 D.P.R. 633/72 contestare il fatto che la fattura doveva menzionare anche le voci ritenute non imponibili. La contestazione, a giudizio di questo Consesso, doveva menzionare l'erronea emissione di fattura perché incompleta con riferimento alla mancata inclusione delle voci relative alla esclusione dal computo della base imponibile delle accise che comunque dovevano figurare in fattura, anche se considerate non imponibili a' sensi dell'art. 15 del già menzionato decreto presidenziale.

Il comportamento della società risulta essere corretto in quanto, non avendo inclusi gli importi delle accise in fattura, non poteva di conseguenza assoggettarli a tassazione IVA. Di conseguenza, risulta essere illegittima la pretesa dell'ufficio con l'impugnato avviso di accertamento perché la stessa è in chiaro contrasto con le disposizioni legislative contenute nell'art. 13, comma 1, D.P.R. 633/72, secondo cui contribuiscono a formare la base imponibile soggetta ad IVA solo gli oneri che il cedente accolla al cessionario. L'iter seguito dall'odierna ricorrente è lineare anche per il fatto che la società non era stata raggiunta da contestazione alcuna da parte dell'Agenzia delle Dogane, organo competente in materia di accise. Per questo Giudice, non è possibile alterare lo stato dei fatti tra imponibile e IVA, e quindi, l'IVA dovuta resta tale in quanto conseguenziale all'imponibile come espresso in fattura. Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene accolto e annullato *in toto* l'atto impugnato. Le spese seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

annulla l'atto impugnato. Condanna l'ufficio alle spese, liquidate in € 1.500,00, oltre esborsi ed accessori di legge.

Milano, 29 novembre 2016

Il Giudice Tributario rel. est.
dott. Guido Chianetti

Il Presidente
dott. Paolo Roggero