# Sentenza del 20/11/2019 n. 30138 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

La società resistente poneva in essere operazioni di importazione di pannelli fotovoltaici di origine e provenienza cinese fruendo dell'Iva agevolata nella misura del 10%. L'Ufficio doganale di (OMISSIS), dopo aver proceduto ad accesso ispettivo, richiedeva alla polizia tributaria di Venezia - tramite l'omologo Ufficio delle Dogane - di procedere ad ulteriori controlli e all'esito disconosceva l'applicazione dell'aliquota agevolata procedendo al recupero della maggior IVA ritenuta dovuta e all'irrogazione delle sanzioni conseguenti.

In sintesi, l'Ufficio riteneva inapplicabile l'aliquota in parola del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 16, e al medesimo Decreto, n. 127 sexies, della Tab. A allegata, in quanto la R. s.r.l. non provvedeva direttamente all'installazione dei pannelli solari, ma li cedeva a soggetti installatori o ad altri venditori degli stessi.

La CTP di La Spezia respingeva il ricorso avverso tali provvedimenti impositivi; l'appello della società contribuente era accolto dalla CTR Ligure solo quanto alle sanzioni, che erano dichiarate non dovute stante l'incertezza normativa mentre nel resto la sentenza di primo grado era confermata.

Ricorre a questa Corte di cassazione l'Amministrazione doganale con atto affidato a un solo motivo; la società contribuente resiste con controricorso e propone anche ricorso incidentale articolato in due motivi e illustrato da memoria.

Motivi della decisione

Va preliminarmente esaminato il primo motivo di ricorso incidentale; lo stesso risulta infondato.

Questa Corte ritiene, con orientamento al quale si intende qui dare continuità, che (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8378 del 31/03/2017; Sez. 5, Cass. Sentenza n, 3583 del 24/02/2016) in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorchè ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono.

Nel caso che ci occupa, fermo restando l'obbligo di valutare le osservazioni (delle quali il testo normativo impone la disamina utilizzando il modo indicativo nella Disp. dello Statuto, art. 12,

richiamata: "sono valutate"), nondimeno l'Erario non è soggetto a esplicitamente motivare in ordine alle ragioni che hanno indotto a non aderire a quanto osservato dal contribuente. In altri termini, l'Ufficio non può omettere l'esame ma può motivare anche implicitamente - fermo restando il sindacato di tal motivazione in sede contenziosa - in ordine alla mancata condivisione delle ragioni addotte e all'insufficienza della documentazione fornita per procedere al ritiro della pretesa.

Conseguentemente, anche l'utilizzo di una espressione sicuramente sbrigativa e netta come quella in concreto qui utilizzata ("la parte non ha presentato alcunchè a sostegno della attendibilità e veridicità dei valori imponibili originariamente dichiarati") risulta indice atto a dir molto con poco, anzi con pochissimo, anche in ordine al fatto materiale relativo alle osservazioni. In concreto quindi, deve concludersi che nel presente caso l'Ufficio non ha invero omesso di valutare quanto osservato dal contribuente, ma ha ritenuto - con motivazione implicita sul punto, ancorchè legittima - che quanto osservato avesse contenuto sostanzialmente trascurabile. E ciò risulta confermato dalla circostanza relativa alla mancata deduzione, da parte del contribuente, di una qualche decisività di quanto in tal sede osservato in quanto non è dato ritrovare in atti e neppure in ricorso alcun elemento che consenta di ritenere che le osservazioni che si denunciano come pretermesse, se esaminate, avrebbero potuto portare l'Ufficio a diverse conclusioni in ordine alla pretesa tributaria azionata con i provvedimenti impugnati in quanto contenenti censure di violazioni di specifici diritti o garanzie.

Ciò risolto, si deve ora procedere all'esame del secondo motivo di ricorso incidentale, che risulta logicamente e giuridicamente preliminare anch'esso rispetto al motivo di ricorso principale: quest'ultimo è incentrato sulla insussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza normativa ai fini della disapplicazione delle sanzioni mentre il secondo motivo dell'atto incidentale di cui si è detto censura la sentenza impugnata per violazione di legge, non avendo la CTR ritenuto applicabile l'aliquota Iva agevolata del 10% al D.P.R. n. 633 del 1972, ex n. 127 sexies, Tab. A allegata.

Il secondo motivo di ricorso incidentale risulta fondato.

La questione posta alla Corte riguarda l'applicabilità ai beni in parola (pannelli solari) dell'iva agevolata al 10%, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, n. 127-sexies, Tab. A, parte III, allegata), per i "beni, escluse materie prime e semi lavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies)"; la previsione richiamata fa riferimento agli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica".

Questa Corte ha recentemente precisato come debbano leggersi le previsioni sopra richiamate (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7788 del 20/03/2019) chiarendo che in tema di IVA l'agevolazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 16, non si applica alle cessioni di pannelli solari in quanto gli stessi, singolarmente considerati, pur essendone una componente necessaria, non costituiscono di per sè un impianto fotovoltaico, ai sensi del cit. decreto, n. 127 quinquies, Tabella A allegata. Tal disposizione, nell'utilizzare il termine "impianto", fa riferimento ad un insieme di componenti predisposti per la produzione di beni senza che sia possibile un'interpretazione estensiva di una norma che contempla un'agevolazione: ne consegue che, in detta ipotesi, può solo trovare

applicazione in presenza delle condizioni ivi stabilite il regime agevolativo previsto dalla medesima Tabella, n. 127 sexies. Ne deriva quindi che i pannelli solari, che non costituiscono di per sè "impianto", non ricadono nella previsione dell'agevolazione Iva di cui al n. 127 quinquies, ma possono vedersi applicata - ove ne sussistano le condizioni - la diversa agevolazione Iva di cui al surrichiamato n. 127 sexies.

Le due agevolazioni riguardano beni diversi; nel primo caso gli "impianti" (che non sono generalmente costituiti dal solo pannello solare ma da una pluralità di elementi) e nel secondo caso i "beni", vale a dire gli elementi singoli, non combinati con altri come avviene nella realizzazione di un "impianto" che è entità costituita da plurimi elementi. L'Erario ha contestato l'applicazione dell'Iva agevolata sostenendo che la disposizione di cui n. 127 sexies, nel precisare che i beni debbono essere "forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies)" richiederebbe una sorta di diretto e immediato collegamento degli stessi con l'attività ci costruzione delle opere, impianti ed edifici; ne deriverebbe quindi, nella prospettiva dell'Amministrazione Finanziaria, la spettanza dell'agevolazione di aliquota solo nel caso in cui gli stessi fossero importati da soggetti che li utilizzassero direttamente per tal attività.

Pertanto, nel caso in cui l'importazione sia - come qui avviene perfezionata da un soggetto che non installa direttamente i beni, costruendo opere, impianti o edifici che li contemplano, ma da un soggetto che rivende tali pannelli ad altri che operano in tal senso, l'agevolazione, secondo questa prospettazione, non spetta.

Detta interpretazione non è condivisa da questa Corte, per una serie di ragioni.

In primo luogo non si evince dal dettato normativo l'intento del legislatore di richiedere, in questo caso, la sussistenza anche di una precisa veste soggettiva in capo al beneficiario.

Diversamente infatti, nei casi in cui il sistema ha ritenuto di prevedere ciò, lo ha espressamente indicato: basti esaminare il disposto, nel cit. D.P.R. n. 633 del 1927, art. 125, tabella A allegata), riferito a "prestazioni di servizi mediante macchine agricole o aeromobili rese a imprese agricole singole o associate"; dell'art. 127-ter), in tema di locazioni di immobili di civile abitazione effettuate dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita; dell'art. 127-undecies), riguardante case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 agosto 1969, n. 218, anche se assegnate a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorchè non ultimate, purchè permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel n. 21) della parte seconda della presente tabella; fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13, e successive modificazioni ed integrazioni, ancorchè non ultimati, purchè permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici; dell'art. 127-quinquiesdecies), diretto a fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui alla L. 5 agosto 1978, n. 457, art. 31, esclusi quelli di cui al cit. art., comma 1, lett. a) e b), ceduti dalle imprese che hanno effettuato oli interventi; dell'art. 1 27-septiesdecies), concernente oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, importati; oggetti d'arte di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, lett. a), tabella allegata, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, ceduti dagli autori, dai loro eredi o legatari.

In tutti questi casi, in cui il legislatore ha inteso far rilevare per la spettanza dell'aliquota più mite le caratteristiche soggettive del contribuente, tale elemento è stato oggetto di espressa previsione normativa. Pertanto, deve ritenersi che ove tal limitazione non sia prevista, l'agevolazione spetti unicamente in forza delle qualità oggettive del bene.

E a ben vedere, anche la Risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007 in riferimento alla cessione dei componenti di impianti termici solari (quali pannelli solari, bollitori e pompe) - nel ritenere applicabile il beneficio fiscale dell'aliquota ridotta "...ai cosiddetti beni finiti effettivamente utilizzati per la costruzione dell'impianto di cui al predetto n. 127-quinquies)," non può interpretarsi, come diretta a concedere l'agevolazione solo a beni per i quali il processo produttivo si sia già compiuto e che, come tali, si trovino nell'ultima fase di commercializzazione, e che siano acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione dell'impianto non risultando alcun elemento testuale nel testo di legge in tal senso. La dizione "effettivamente utilizzati" invero, non rimanda infatti - in quanto più generica - alle fasi della distribuzione del prodotto nè richiede un "diretto" impiego; essa non richiama un collegamento di natura finalistica tra il soggetto e il bene ma unicamente richiede il concreto utilizzo, anche indiretto ma reale (appunto effettivo, quindi di fatto) dei beni de quibus nella realizzazione dell'impianto, dell'opera o dell'edificio. Pertanto, per disconoscere l'iva agevolata l'Ufficio non dovrà operare in sede di interpretazione della disposizione di legge ma dovrà e potrà - in via di mero fatto - provare, con ogni mezzo di prova ammesso nell'ordinamento tributario, che quei beni non sono stati utilizzati per la realizzazione di impianti, opere o edifici ma che sono stati destinati ad altri utilizzi.

Il principio appena enunciato e qui applicato trova conferma anche nella già nota giurisprudenza di questa Corte correttamene richiamata in memoria dalla difesa del contribuente (Cass. 32955-18) che decidendo questione simile ha ritenuto (in un caso relativo a mangimi per uso animale per l'quali si discuteva dell'applicazione dell'aliquota agevolata) che "l'applicazione dell'aliquota agevolata postula, pertanto, l'identificazione della destinazione del prodotto per le finalità di consumo animale, destinazione che non può ritenersi acquisita ove l'acquirente sia solo un intermediario nelle operazioni commerciali essendo del tutto incerto, in questa fase, il fatto che il bene venga effettivamente ceduto per detta finalità ovvero sia dirottato verso altre utilizzazioni".

In quel caso questa Corte ha infatti - diversamente, ma coerentemente trattandosi di caso differente che quindi andava differentemente trattato pena evidente violazione del principio di eguaglianza ex art. 3 Cost., ritenuto inapplicabile l'aliquota del 10% poichè la natura effettiva dell'utilizzo animale del mangime era in concreto non solo stata posta in dubbio, ma si era quasi fornita prova dell'esatto contrario.

Nel presente caso la situazione è esattamente opposta: come risulta dalla sentenza della CTR ligure "tutti i moduli fotovoltaici importati sono stati venduti e da un'analisi più approfondita e dalle visure dell'Agenzia delle Entrate emerge che tutti i clienti della R. SRL sono installatori di materiale elettrico o venditori grossisti. In tutti i casi, tali clienti hanno rilasciato una dichiarazione alla R. srl al fine di fruire dell'aliquota Iva agevolata dichiarando di installare i

moduli acquistati in impianti di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, punto 127 quinquies, tabella A, parte III".

Inoltre, pure il richiamo al posizionamento dei beni in questa triplice collocazione finale ("impianto", "opera" o "edificio"), è ulteriore indice testuale della correttezza dell'interpretazione qui adottata; essa costituisce ulteriore sottolineatura dell'importanza della concreta destinazione d'uso e dell'irrilevanza del soggetto che imprime tal destinazione al bene, purchè la destinazione sia quella dell'impianto.

Risulta poi confermare quanto sopra detto anche l'ulteriore considerazione sistematica correttamente illustrata in atto dalla società contribuente e relativa agli indici interpretativi che provengono dal diritto unionale come applicato dalla Corte di Giustizia.

Se infatti dovesse accogliersi l'opposta tesi interpretativa, che impone la spettanza dell'agevolazione unicamente ai soggetti che direttamente collocano i beni - per così dire - a destinazione, si verificherebbe una situazione di assai dubbia compatibilità con il diritto sovraordinato.

Infatti, se il soggetto che si limita a commercializzare i beni, in forza del disconoscimento dell'Iva agevolata all'importazione, dovesse applicare in quella sede l'aliquota ordinaria e specularmente, in sede di cessione dei beni ai propri clienti, applicare poi quella agevolata (che certamente spetterebbe anche secondo la tesi qui non condivisa) in tal fase, costituente ultimo passaggio di commercializzazione, si verificherebbe proprio quanto adombrato in ricorso incidentale: il contribuente si vedrebbe applicare sui propri acquisti l'aliquota ordinaria e dovrebbe applicare sulle proprie cessioni l'aliquota agevolata; ne deriverebbe la situazione descritta in controricorso, di costante e sbilanciata situazione di credito IVA in capo alla contribuente.

Orbene, tal situazione non pare a questa Corte risultare conforme al diritto dell'Unione; il rispetto dello stesso impone quindi di non adottare l'interpretazione che detta situazione produrrebbe.

Come è noto sussiste la facoltà, ai sensi della Dir. n. 112 del 2006, art. 183, per gli Stati membri, di prevedere che l'eccedenza di IVA sia riportata al periodo d'imposta seguente o che sia rimborsata; la Corte di Giustizia ha precisato (CGUE, 28 luglio 2011, causa C - 274/10, Commissione Europea contro Repubblica di Ungheria) che le modalità fissate dagli Stati membri a questo proposito non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere di tale imposta. Tali modalità devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (v. sentenze citate in motivazione; CGUE 25 ottobre 2001, causa C-78/00, Commissione/Italia, Racc. pag. 1-8195, punti 33 e 34; CGUE 10 luglio 2008, causa C-25/07, Sosnowska, Racc. pag. 1-5129, punto 34, CGUE, 12 maggio 2011, causa C-107/10, Enel Maritsa Iztok punti 33 e 64).

La situazione di perdurante, continuo, credito di imposta - in difetto di capienza atta al suo recupero - potrebbe con tutta probabilità esporre il contribuente a una costante situazione di rischio finanziario certamente non voluta dall'ordinamento comunitario.

Ancora dal punto di vista sistematico, risulta corretta l'ulteriore osservazione svolta in controricorso secondo la quale è del tutto irrilevante, anche nella prospettiva erariale, che lungo la c.d. "filiera" commerciale sia applicata l'aliquota ordinaria o quella agevolata: l'esercizio del dovere di rivalsa e del diritto di detrazione dell'IVA addebitata consente ai soggetti che sono inclusi nella "filiera" di corrispondere all'Erario versamenti intermedi dell'imposta, sino al versamento, da parte del consumatore finale che resta inciso di fatto dal tributo IVA, della somma ultima dovuta.

A ben vedere, poi, il sopra richiamato rischio di perenne situazione di credito Iva che si verifica costituirebbe circostanza ulteriormente contraria al diritto dell'Unione, introducendo nel sistema una irragionevole discriminazione tra distributori da un lato e installatori dall'altro; la concorrenza c.d. "verticale" - tra operatori della medesima catena di distribuzione tra di loro consecutivi - risulterebbe quindi alterata in modo ingiustificato e pertanto illegittimo.

Non ultimo, osserva la Corte come anche il profilo di salvaguardia dell'ambiente oggetto di tutela costituzionale in forza degli artt. 9 e 32 Cost., risulta coerentemente tutelato dall'interpretazione qui adottata; l'applicazione dell'Iva agevolata produce, nei confronti del consumatore destinatario finale dell'impianto che lo riceve sulla propria abitazione, una riduzione del prezzo finale concretamente sopportato; la produzione di energia tramite le fonti rinnovabili risulta quindi meno onerosa rispetto a quella che utilizza fonti "tradizionali".

Come è stato ancora recentemente osservato in sede internazionale dall'Organizza-Zone per la cooperazione e lo sviluppo economico (Environmental Fiscal Reform: progress, prospects and pitfalls - OECD REPORT FOR THE G7 ENVIRONMENT MINISTERS - June 2017, par. 1) l'imposizione tributaria può essere utilizzata per traslare sui prezzi i costi delle attività dannose per l'ambiente, incoraggiando quindi gli esercenti tale attività a tener conto di tali costi. L'imposizione su tali attività spesso consente di reperire, tramite la loro imposizione, risorse economiche a costi, per il sistema economico, minori di quelli che si avrebbero sottoponendo a imposizione tributaria il reddito o il consumo in generale. Ecco quindi ulteriore ragione per consentire all'ordinamento dei singoli Stati - nel rispetto del diritto unionale e delle previsioni del legislatore interno, correttamente interpretate - di colpire con imposizione più mite beni il cui utilizzo ha effetti benefici sulla riduzione dell'inquinamento ambientale.

L'accoglimento del secondo motivo di ricorso incidentale comporta l'assorbimento del ricorso principale; la sentenza va quindi limitatamente ai motivi accolti - cassata con rinvio al secondo giudice che farà applicazione dei principi sopra enunciati.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso incidentale; rigetta nel resto; dichiara assorbito il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della

Liguria in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 novembre 2019

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza