# Sentenza del 19/12/2019 n. 33910 - 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% tramite della società (OMISSIS) s.r.l., quale rappresentante indiretto. L'Ufficio doganale di Piacenza sottoponeva a revisione dell'accertamento d'ufficio le dichiarazioni di importazione in questione 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 D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 16 e al medesimo Decreto, n. 127-quinquies della Tab. A allegata, in quanto dall'analisi delle specifiche tecniche si riteneva che i moduli fotovoltaici non potevano qualificarsi come impianti fotovoltaici.

Neppure trovava applicazione, secondo l'Amministrazione Doganale, il disposto del n. 127-sexies della ridetta tariffa, in quanto rivolta esclusivamente, secondo l'Ufficio, ai soggetti installatori/utilizzatori e non a soggetti intermediari nella commercializzazione dei moduli, quali E. S.I. versava l'intero importo contestato riservandosi la ripetizione del versato all'esito vittorioso del giudizio derivante dall'impugnazione dell'atto impositivo. Anche la società spedizioniera proponeva analogo ricorso.

La CTP di Piacenza competente accoglieva le impugnazioni; l'appello dell'Ufficio era respinto dalla CTR dell'Emilia - Romagna.

Ricorre a questa Corte di cassazione l'Amministrazione doganale con atto affidato a tre motivi; E. S.I. resiste con controricorso che illustra con memoria ex art. 378 c.p.c.; il Fallimento della (OMISSIS) s.r.l. pure resiste con controricorso anch'esso illustrato da memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione Finanziaria censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per avere la CTR reso una pronuncia nulla avendo, ai fini della sussunzione della fattispecie concreta in quella astrattamente disciplinata dalla disposizione di legge, erroneamente operato.

Il motivo, in realtà non ben chiaramente formulato, risulta inammissibile.

Esso infatti consiste, nella sostanza, in una censura motivazionale non più consentita a fronte del testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 vigente ratione temporis.

Il secondo motivo di ricorso censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della normativa doganale sulla classificazione delle merci all'importazione nonchè del D.M. 28 febbraio 1985.

Il motivo è inammissibile per due ragioni, ciascuna connessa a una sua sub-articolazione, e va quindi rigettato.

Quanto alla prima declinazione, osserva la Corte come il motivo risulti non cogliere - e quindi non colpire con la propria censura - la ratio decidendi.

La CTR ha ritenuto, affrontando il profilo relativo all'applicabilità dell'aliquota iva agevolata che qui rileva, che nel caso di specie i beni importati - ai fini, si noti, dell'imposizione IVA sulle importazioni, non ai fini del recupero dei dazi doganali che non riguarda il presente giudizio in quanto gli atti impugnati non richiedono maggiori dazi, ma unicamente maggiore iva all'importazione - vadano assoggettati ad iva con aliquota al 10% in forza del disposto al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 127 quinquies tab. A, parte III allegata, in quanto essi costituiscono "impianti" nel senso ivi espresso consentendo di generare energia elettrica in forma di corrente "continua" e non "alternata" (pagg. 8 - 9 della sentenza impugnata).

Le considerazioni svolte in sentenza con riferimento alle voci di tariffa doganale, invero, non costituiscono in alcun modo la ratio decidendi, ma mero obiter dictum; ne deriva che la ratio decidendi della sentenza impugnata, in quanto non censurata dal mezzo di gravame, resiste all'impugnazione.

Quanto alla seconda declinazione del motivo, relativa al sopra citato D.M. 28 febbraio 1985, osserva la Corte che parte ricorrente - in violazione del canone di autosufficienza dei motivi di ricorso per cassazione - non trascrive il contenuto del decreto Ministeriale del quale chiede l'applicazione.

Questa Corte costantemente ritiene che (Cass. Sez. U., Sentenza n. 9941 del 29/04/2009) la natura di atti meramente amministrativi dei decreti ministeriali rende ad essi inapplicabile il principio "iura novit curia" di cui all'art. 113 c.p.c., da coordinarsi, sul piano ermeneutico, con il disposto dell'art. 1 preleggi (che non comprende, appunto, i detti decreti tra le fonti del diritto), con la conseguenza che, in assenza di qualsivoglia loro produzione nel corso del giudizio di merito, deve ritenersene inammissibile l'esibizione, ex art. 372 c.p.c., in sede di legittimità, dovendosi comunque escludere, ove invece gli atti e i documenti siano stati prodotti nel corso del giudizio di merito, la sufficienza della loro generica indicazione nella narrativa che precede la formulazione dei motivi, attesa la necessità della "specifica" indicazione della documentazione posta a fondamento del ricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, che richiede la precisa individuazione della fase di merito in cui la stessa sia stata prodotta.

E ancora, questa Corte ha pure recentemente ribadito come (Cass. Sez. L., Sentenza n. 15065 del 02/07/2014) tal natura di atto amministrativo dei decreti ministeriali osta all'applicabilità del

principio "iura novit curia"; ne consegue che spetta alla parte interessata l'onere della relativa produzione, la quale non è suscettibile di equipollenti;

Nel presente caso, quindi, difettando sia la trascrizione in ricorso di tal atto (che è meramente richiamato a pag. 21 e poi a pag. 25 del ricorso) sia l'indicazione del locus processuale nel quale sono stati eventualmente prodotti nei gradi del merito, il motivo sul punto va dichiarato inammissibile per difetto di autosufficienza.

In ogni caso, la questione posta alla Corte - riguardante l'applicabilità ai beni in parola dell'iva agevolata al 10%, prevista dal D.P.R. n. 63 del 1972, Tab. A, parte III, allegata al n. 127-sexies per i "beni, escluse materie prime e semi lavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies)" facente riferimento agli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica" - va comunque risolta (alla luce del principio iura novit curia) nel senso sfavorevole alla tesi del ricorrente.

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 n. 127 quinquies della Tabella A, allegata al citato decreto. 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 dal n. 127 sexies della medesima Tabella. 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 n. 127 sexies surrichiamato.

Le due agevolazioni riguardano peraltro 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 (richiamata nel provvedimento impositivo debitamente trascritto in ricorso a pag. 5 dell'atto, nel rispetto del canone dell'autosufficienza), nel precisare che i beni debbono essere "forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 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 comunque condivisa da questa Corte, per una serie di ragioni che è opportuno qui esplicare.

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, nella stessa D.P.R. n. 633 del 1927, tabella A allegata, art. 125), 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 Ministro del lavori pubblici D.M. 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, 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 numero 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 alle lettere a) e b) del comma 1 dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi; dell'art. 127-septiesdecies) concernente oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, importati; oggetti d'arte di cui alla lettera a) della tabella allegata al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, 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 27 settembre 2007, n. 269/E 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 (Cass. 32955-18) che decidendo questione simile ha ritenuto (in un caso relativo a mangimi per uso animale per i 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 risulta in concreto la "esclusiva destinazione dei pannelli (se non considerati in sè impianti) alla costruzione di impianti fotovoltaici..."; in concreto tutti i moduli fotovoltaici importati sono stati installati in impianti.

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 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 dell'art. 183 della direttiva n. 112/2006, 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, E. 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'Organizzazione 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 interpretare - di colpire con imposizione più mite beni il cui utilizzo ha effetti benefici sulla riduzione dell'inquinamento ambientale.

In forza della decisione sui motivi che precedono, il terzo mezzo di gravame, con il quale si denuncia la violazione degli artt. 10 e 11 del d. Lgs. n. 212 del 2000, è assorbito in quanto divenuto irrilevante ai fini del decidere.

Conseguentemente, il ricorso va respinto; sussistono giuste ragioni, stante la novità della questione, per compensare le spese dei gradi del merito.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; compensa le spese di tutti i gradi di giudizio. Così deciso in Roma, il 17 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 19 dicembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza