Civile Sent. Sez. 5 Num. 7788 Anno 2019
Presidente: MANZON ENRICO
Relatore: CATALLOZZI PAOLO
Data pubblicazione: 20/03/2019

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 12617/2013 R.G. proposto da

Enerpoint s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avv. Giuseppa Lamicela, Giuseppe Francesco Lovetere e Maria Lucrezia Turco, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultima, sito in Roma, via Barberini, 47

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 125/7/12, depositata il 9 novembre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 6 febbraio 2018 dal Consigliere Paolo Catallozzi;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Immacolata Zeno, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

uditi gli avv. Giuseppe Francesco Lovetere, per la ricorrente, e Anna Collabolletta, per la controricorrente

FATTI DI CAUSA

1. La Enerpoint s.p.a. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 9 novembre 2012, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva respinto il suo ricorso per l'annullamento di un avviso di rettifica di un accertamento emesso per la maggiore i.v.a. richiesta in relazione ad un'operazione di importazione di pannelli solari fotovoltaici, nonché dell'atto di contestazione con cui era stata irrogata la relativa sanzione.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che gli atti impositivi traggono origine dal disconoscimento, da parte dell'Ufficio, dei presupposti per l'applicazione dell'aliquota i.v.a. agevolata al 10% prevista per le cessioni degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica.

2.1. Il giudice di appello ha respinto il gravame della contribuente evidenziando, in particolare, l'insussistenza dell'eccepito vizio di carenza di motivazione degli atti impugnati, la legittimità di tali provvedimenti anche nel merito e, quanto alle sanzioni irrogate, l'assenza dei presupposti del legittimo affidamento e dell'errore incolpevole.

3. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

5. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 380 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Occorre preliminarmente rilevare l'inammissibilità del controricorso in quanto notificato in data 18 settembre 2013,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

successivamente rispetto al termine decadenziale di quaranta giorni dalla notifica del ricorso, intervenuta il 9 maggio 2013.

2. Ciò posto, con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 12, settimo comma, l. 27 luglio 2000, n. 212, 3, l. 7 agosto 1990, n. 241, e 11, comma 5 *bis*, d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, per aver la sentenza impugnata ritenuto che l'Ufficio avesse assolto l'obbligo di motivazione dei provvedimenti impugnati benché gli stessi non prendessero in considerazione le osservazioni difensive presentate a seguito della notifica del processo verbale di constatazione.

2.1. Il motivo è infondato.

La Commissione regionale dà atto che l'ufficio, con nota 9 aprile 2009, ha preso in esame le osservazioni della contribuente, disattendendole, sia pure senza rispondere alle singole argomentazioni ritenendo sufficiente il richiamo alla impostazione già illustrata in atti conosciuti dalla parte

Orbene, deve osservarsi che, in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non tutte le irregolarità possono dar luogo a nullità, ma soltanto quelle così sanzionate dalla legge ovvero quelle che, anche in difetto di una comminatoria espressa, sono talmente lesive di specifici diritti o garanzie da impedire la produzione di qualsiasi effetto da parte dell'atto cui ineriscono (cfr. Cass. 24 febbraio 2016, n. 3583).

Nel caso in esame, non ricorre il presupposto formale, in quanto il legislatore prevede, a pena di nullità, solo l'obbligo di rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni, decorrente dal rilascio della copia del processo verbale redatto a chiusura delle operazioni di verifica, per l'emanazione dell'avviso di accertamento, al fine di consentire al contribuente di presentare le proprie osservazioni, ma non anche di esplicitare in tale ultimo atto la valutazione in ordine all'osservazioni del contribuente (cfr. Cass., ord., 31 marzo 2017, n. 8378).

Del pari non ricorre il presupposto sostanziale, in quanto la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

mancata esplicitazione delle ragioni per le quali le osservazioni della contribuente non vengono ritenute fondate non assume rilevanza né quale circostanza lesiva del diritto al contraddittorio, assicurato dalla concessione del termine per la presentazione di tali osservazioni e dall'obbligo dell'ufficio di tenerne conto, né quale requisito necessario della motivazione dell'atto impositivo, soddisfatto con la indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa erariale ivi vantata.

3. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per violazione dell'articolo 112 c.p.c., per aver il giudice di appello omesso di pronunciarsi sul motivo di gravame avente ad oggetto il difetto di motivazione dell'atto di contestazione impugnato.

3.1. Il motivo è infondato.

Pur rispondendo al vero che la Corte territoriale non si è pronunciata sul motivo di appello avente ad oggetto il difetto di motivazione dell'atto di irrogazione della sanzione, ciò non giustifica l'accoglimento del motivo, in ragione della infondatezza della doglianza.

In proposito, si rammenta che, alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (cfr. Cass., ord., 19 aprile 2018, n. 9693;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Cass. 28 giugno 2017, n. 16171; Cass., sez. un., 2 febbraio 2017, n. 2731).

Quanto affermato in precedenza, in occasione dell'esame del primo motivo di ricorso, conduce alla conclusione dell'insussistenza del vizio di nullità dell'atto di contestazione, non potendo annettersi tale conseguenza al fatto che l'Ufficio non abbia esplicitato le ragioni per cui le osservazioni della contribuente non meritavano condivisione.

4. Con il terzo motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 12 delle preleggi e dell'art. 16, secondo comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché del n. 127 *quinquies* della tabella A, parte terza, allegata a tale decreto, per aver la sentenza impugnata escluso che le operazioni di acquisto di pannelli fotovoltaici godessero dell'aliquota dell'i.v.a. agevolata al 10% riservata agli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica.

4.1. Il motivo è infondato.

Come noto, l'art. 16, d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione applicabile ai fatti in esame, fissa, al primo comma, nella misura del 20 per cento della base imponibile dell'operazione l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto.

Aggiunge, al secondo comma del medesimo articolo, che l'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella allegata tabella A.

Tale tabella A, Parte III, al numero 127-*quinquies,* menziona, tra gli altri, gli «impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica».

Il successivo numero 127-*sexies* ammette, invece, all'aliquota agevolata «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*».

L'interpretazione letterale e sistematica delle due disposizione conduce a ritenere che la prima fattispecie trova applicazione a tutte le

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cessioni che hanno per oggetto impianti idonei a produrre calore energia, indipendentemente dalle caratteristiche intrinseche degli impianti stessi e dalla qualità dei soggetti cessionari (operatori commerciali o utilizzatori finali).

La seconda fattispecie, invece, interessa le sole cessioni dei componenti finiti di impianti che intervengono nell'ultima fase di commercializzazione dei beni e, dunque, in favore di coloro che provvedono a installare o costruire l'impianto ovvero degli utilizzatori finali.

Ai fini dell'individuazione del significato del termine «impianto» utilizzato al n. 127-*quinquies*, deve convenirsi con la Commissione regionale nel ritenere che lo stesso sta ad indicare un insieme di componenti predisposti per la produzione di beni.

In tal senso si esprime anche l'art. 2, primo comma, lett. e), decr. Ministero delle Attività Produttive, di concerto con il Ministero dell'Ambiente, del 28 luglio 2005, recante criteri per l'incentivazione della produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della Fonte solare, definisce l'impianto fotovoltaico quale «impianto di produzione di energia elettrica mediante conversione diretta della radiazione solare, tramite l'effetto fotovoltaico; esso è composto principalmente da un insieme di moduli fotovoltaici, uno o più convertitori della corrente continua in corrente alternata e altri componenti minori».

Definizione sostanzialmente analoga è presente anche nei decreti, successivamente emanati in argomento, del 6 agosto 2010 (art. 2, primo comma, lett. c) e del 5 luglio 2012 (art. 2, primo comma, lett. e).

Una siffatta interpretazione del n. 127-*quinquies* è dettata anche dal principio ermeneutico per cui le disposizioni tributarie che prevedono un trattamento agevolativo, derogatorio rispetto a quello ordinario, sono di stretta interpretazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Pertanto, ai fini che qui rilevano, il pannello solare, pur rappresentando un componente necessario dell'impianto fotovoltaico, non costituisce, singolarmente considerato, un impianto medesimo, che richiede anche la presenza di componenti (*in primis*, un convertitore) e, quindi, alle cessioni che lo interessano non può trovare applicazione il regime agevolativo di cui al n. 127-*quinquies*, ma solo, in presenza delle menzionate condizioni, quello di cui al successivo n. 127-*sexies*.

5. Con il quarto motivo di ricorso la società contribuente censura la sentenza di appello per violazione e falsa applicazione di artt. 115 e 116 c.p.c., 2, primo comma, lett. a), decr. interm. 28 luglio 2005, e 16, secondo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, nonché del n. 127-*quinquies* della tabella A, parte terza, allegata a tale decreto, per aver escluso la sussistenza di un affidamento incolpevole da tutelare in ordine alla applicabilità alle operazioni in esame dell'aliquota i.v.a agevolata del 10%.

5.1. Il motivo è infondato, in quanto da nessuno dei provvedimenti, menzionati dalla ricorrente, emanati dall'Amministrazione finanziaria è dato desumere che alla cessione del solo pannello solare, distinta da quella degli altri componenti dell'impianto, si applicasse il n. 127-*quinquies* e, dunque, l'aliquota agevolata anche in difetto della condizione rappresentata dall'intervenire tale cessione nell'ultima fase di commercializzazione dei beni.

Anzi, la lettura della risoluzione n. 2 del 20 gennaio 2000, richiamata dalla parte, dopo aver descritto le due fattispecie di cui ai nn. 127-*quinquies* e 127-*sexies*, prende in considerazione l'applicabilità dell'i.v.a. agevolata al 10% alle cessioni di pannelli solari solo ai sensi di tale ultima previsione, lasciando, in tale modo, intendere l'inconfigurabilità del ricorso all'aliquota ridotta ai sensi della prima fattispecie.

6. Con l'ultimo motivo di ricorso si critica la decisione impugnata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

per violazione e falsa applicazione degli artt. 2, primo comma, lett. a), decr. interm. 28 luglio 2005, 16, secondo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, nonché del n. 127-*quinquies* della tabella A, parte terza, allegata a tale decreto, in relazione alla esclusione della causa di non punibilità prevista per il caso di errore incolpevole sul fatto o di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme cui si riferisce la sanzione irrogata.

6.1. Il motivo è infondato.

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere – dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 23 novembre 2016, n. 23845; Cass. 22 febbraio 2013, n. 4522).

Tale condizione ricorre quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente (cfr. Cass. 14 gennaio 2015, n. 440; Cass. 14 marzo 2012, n. 4031).

Nel caso in esame, non è ravvisabile una simile incertezza normativa oggettiva, avuto riguardo alla possibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica in oggetto e, al tempo stesso, alla mancata allegazione da parte della ricorrente di indici – quali, ad esempio, l'esistenza di specifici e rilevanti contrasti giurisprudenziali – sintomatici della ricorrenza di un siffatto stato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

7. Il ricorso, pertanto, non può essere accolto.

8. Le spese processuali seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in euro 15.000,00, oltre rimborso spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, il 6 febbraio 2019.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale