

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 5 maggio 2021, n. 11692

RILEVATO CHE

- l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 6 giugno 2014, che, in reiezione dell'appello principale dalla medesima proposto e in accoglimento dell'appello incidentale della XXX s.p.a., ha confermato la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso per il recupero della maggiore i.v.a. richiesta in relazione ad un'operazione di cessione di moduli fotovoltaici e condannato l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite del doppio grado di giudizio;
- il giudice di appello, confermando, sul punto, la decisione della Commissione provinciale, ha ritenuto che sussistessero i presupposti per l'applicazione dell'aliquota i.v.a. agevolata al 10% prevista per gli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica, avuto riguardo alla riconducibilità del modulo fotovoltaico al concetto di impianto;
- ha evidenziato che, in ogni caso, le operazioni in esame usufruirebbero dell'aliquota agevolata prevista per le cessioni di beni destinati alla realizzazione di siffatti impianti, a nulla rilevando la mancata esibizione delle dichiarazioni di utilizzo di tali moduli da parte dei soggetti acquirenti;
- il ricorso è affidato a due motivi;
- resiste con controricorso la XXX s.p.a., la quale propone ricorso incidentale condizionato;

CONSIDERATO CHE

- va, innanzitutto, disattesa l'istanza, avanzata dal difensore della contribuente, di rimessione del ricorso al Primo Presidente per l'eventuale sua assegnazione alle Sezioni Unite, non palesandosi alcuna questione di massima di particolare importanza, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., o di particolare rilievo nomofilattico, e di trattazione del ricorso in pubblica udienza, non ravvisandosi una particolare rilevanza della questione di diritto oggetto dell'impugnazione;
- ciò posto, occorre preliminarmente rilevare che la decisione è argomentato mediante il ricorso a due distinte rationes decidendi, rappresentate, la prima, della sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'aliquota i.v.a. ridotta al 10% prevista dal n. 127-quinquies, tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e la seconda sulla sussistenza dei requisiti per l'applicazione della medesima aliquota prevista dal successivo n. 127-sexies della medesima tabella;
- può esaminarsi, in applicazione del principio della ragione più liquida, il secondo motivo di ricorso, con cui l'Agenzia, aggredendo la seconda ratio decidendi, deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 16, primo e secondo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, nonché del n. 127-sexies della tabella A, parte terza, allegata a tale decreto, per aver la sentenza impugnata ritenuto applicabile a tali operazioni l'aliquota i.v.a. agevolata del 10%, (anche) in virtù del fatto che le stesse avevano ad oggetto beni forniti per la costruzione di impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica;
- 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 disposizioni conduce a ritenere che la prima fattispecie trova applicazione a tutte le cessioni che hanno per oggetto impianti idonei a produrre calore energia, indipendentemente dalle caratteristiche intrinseche degli impianti stessi (cfr. Cass. 20 marzo 2019, n. 7788);
- la seconda fattispecie, invece, interessa le sole cessioni dei componenti finiti di impianti, a condizione che siano concretamente utilizzati per l'installazione o la costruzione dell'impianto (cfr., altresì, sul punto, Cass. 20 novembre 2019, n. 30138);
- quanto all'applicazione del regime agevolativo previsto da quest'ultima disposizione, sostiene la ricorrente, facendo leva anche sulla sua risoluzione n. 269/2007, che la concreta destinazione dei componenti finiti per la realizzazione dell'impianto dovrebbe presentare carattere di immediatezza, per cui la fattispecie in esame interesserebbe le sole cessioni di tali beni 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;
- aggiunge che un siffatto carattere dovrebbe essere dimostrato mediante una dichiarazione, resa dal costruttore, installatore o utilizzatore finale che attesti l'utilizzo dei beni per la realizzazione dell'impianto;
- sul punto, questa Sezione, con la richiamata sentenza n. 30138 del 2019, sviluppando a approfondendo il ragionamento espresso nella precedente pronuncia n. 7788 del 2019, ha evidenziato che il regime agevolativo previsto dal n. 127 sexies richiede unicamente che i componenti finiti siano concretamente adoperati per la realizzazione dell'impianto, dell'opera o dell'edificio, senza che rilevi la qualità del soggetto beneficiario e il suo ruolo nella fase di commercializzazione del bene e l'immediatezza dell'utilizzo nella realizzazione dell'impianto, in sintonia con il profilo di salvaguardia dell'ambiente tutelato dagli artt. 9 e 32 Cost. e della minore onerosità delle fonti di produzione di energia rinnovabile;
- conseguentemente, l'agevolazione prevista dal n. 127-sexies può essere negata solo qualora non vi sia prova della destinazione dei beni ceduti alla realizzazione di impianti di produzione di energia elettrica rinnovabile;
- nel caso in esame, non risulta che l'Amministrazione finanziaria abbia contestato siffatta destinazione;
- la resistenza di una delle rationes decidendi rende del tutto irrilevante l'esame del primo motivo di ricorso con cui si aggredisce l'altra, in quanto in nessun caso la fondatezza di tale ultimo motivo potrebbe produrre l'annullamento della sentenza (cfr., sul punto, Cass., sez. un., 29 marzo 2013, n. 7931; vedi anche, Cass., ord., 11 maggio 2018, n. 11493; Cass. 10 febbraio 2017, n. 3633);
- pertanto, per le suesposte considerazioni, il ricorso principale non può essere accolto, mentre va dichiarato assorbito il ricorso incidentale condizionato;
- in considerazione dell'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sul punto, appare opportuno disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

la Corte rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato; compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

