

Civile Ord. Sez. 5 Num. 11690 Anno 2021

Presidente: BISOGNI GIACINTO

Relatore: CATALLOZZI PAOLO

Data pubblicazione: 05/05/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 389/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente, controricorrente in via incidentale* -
contro

Sharp Electronics (Italia) s.p.a., in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dagli avv. Gaetano Ragucci e
Adriana La Rocca, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Rita
Gradara, sito in Roma, largo Somalia, 67

- *controricorrente, ricorrente in via incidentale* -
avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia, n. 135/02/12, depositata il 2 ottobre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'11 novembre
2020 dal Consigliere Paolo Catallozzi;

RILEVATO CHE:

- l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la

L. 077
20/20

sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 2 ottobre 2012, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso nei confronti della Sharp Electronics (Italia) s.p.a. per il recupero della maggiore i.v.a. richiesta in relazione ad un'operazione di cessione di moduli fotovoltaici;

- 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%, avuto riguardo alla strumentalità dei moduli ceduti rispetto alla produzione di energia elettrica e al non contestato impiego dei moduli per tale finalità;

- il ricorso è affidato a due motivi;

- resiste con controricorso la Sharp Electronics (Italia) s.r.l., la quale propone ricorso incidentale condizionato;

- la ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.;

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, con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia denuncia 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%, pur in assenza della prova da parte della contribuente del fatto che le cessioni rilevate siano intervenute 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;

- 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 ~~relazione tra i componenti finiti 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 e 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;

- con il secondo motivo l'Agenzia deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 16, secondo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 127-*quinquies*, tabella A, parte terza, allegata a tale decreto, per aver la sentenza impugnata ritenuto che le operazioni di cessione di moduli fotovoltaici godessero dell'aliquota dell'i.v.a. agevolata al 10% riservata agli impianti di produzione di energia elettrica da fonte

solare fotovoltaica ovvero ai beni forniti per la costruzione di tali impianti;

- il motivo è inammissibile, in quanto la resistenza della *ratio decidendi* aggredita con il primo motivo di ricorso rende del tutto irrilevante l'esame del motivo di ricorso con cui si contesta l'esistenza di altra *ratio*, ritenuta erronea, 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, indipendentemente da ogni considerazione in ordine alla correttezza della diversa *ratio decidendi* indicata dalla ricorrente, il motivo non può essere esaminato;
- il ricorso, dunque, non può essere accolto e, conseguentemente, il ricorso incidentale condizionato va dichiarato assorbito;
- 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.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale dell'11 novembre 2020.

Il Presidente
Giacinto Bisogni