

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25080 Anno 2019

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 08/10/2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 2407 del ruolo generale dell'anno 2016, proposto

da

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-ricorrente-

contro

s.r.l. Greenvision Ambiente Photo-Solar, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dagli avvocati Cesare De Carolis e Raffaello Alessandrini, elettivamente domiciliatosi presso lo studio del secondo, in Roma, alla via del Corso, n. 160

-controricorrente e ricorrente incidentale-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata in data 15 luglio 2015, n. 859; udita la relazione sulla causa svolta nella camera di consiglio del 9 aprile 2019 dal consigliere Angelina-Maria Perrino; lette le conclusioni rese per iscritto dal sostituto procuratore generale Umberto De Augustinis, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto di quello incidentale.

Rilevato che:

- emerge dalla sentenza impugnata che la s.r.l. Greenvision Photosolar ha importato pannelli solari sostenendo l'applicabilità dell'aliquota agevolata dell'iva prevista dall'art. 127-*quinquies* della parte III della tabella allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- l'Agenzia delle dogane, di contro, ha sostenuto l'applicabilità dell'aliquota agevolata dell'iva ai beni acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione di impianti e quindi spettante ai soli distributori e grossisti, non già a quelli acquistati per essere destinati a terzi, come nel caso in esame;
- ne è scaturito un avviso di accertamento che, impugnato dalla società, è stato annullato dalla Commissione tributaria provinciale di primo grado limitatamente alle sanzioni;
- quella regionale ha rigettato sia l'appello principale proposto dalla contribuente, sia quello incidentale proposto dall'Agenzia, sostenendo, per un verso, che l'applicabilità della speciale normativa doganale sia d'ostacolo all'applicazione del termine dilatorio previsto dall'art. 12, 7° co., dello statuto dei diritti del contribuente e, per altro verso, che comunque la condotta della società sia stata determinata da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa applicabile;

- contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle dogane, che affida a un motivo, cui la società replica con controricorso e ricorso incidentale articolato in tre motivi.

Considerato che:

1.- *col primo motivo del ricorso incidentale*, da esaminare prima di quello principale, perché prodromico, la società denuncia, ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, 7° co., della l. n. 212/00, lamentando l'omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale;

1.1.- il motivo è infondato, in quanto si è ormai ripetutamente affermato che, qualora si segua il procedimento previsto dalle leggi doganali (come accade per l'iva all'importazione, giusta l'art. 70 del d.P.R. n. 633/72) è inapplicabile l'art. 12, 7° comma, l. 20 luglio 2000 n. 212, perché in tale ambito opera il *ius speciale* regolato dall'art. 11 del d.lgs. 8 novembre 1990 n. 374, preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto alla impugnazione in giudizio del suddetto avviso. La normativa, nella versione antecedente alla novella del 2012 applicabile all'epoca dei fatti, è stata promossa dalla giurisprudenza unionale (Corte giust. 20 dicembre 2017, causa C-276/16, Prequì), la quale ha rimarcato che essa <<...non impone all'amministrazione che procede ai controlli doganali l'obbligo di ascoltare i destinatari degli avvisi di rettifica dell'accertamento prima di procedere alla revisione degli accertamenti ed alla loro eventuale rettifica>> (punto 48). Non solo: la Corte ha ribadito che, in virtù del principio di strumentalità delle forme, la violazione del diritto di essere ascoltati determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale provvedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (giurisprudenza

costante, in espressione della quale, tra le più recenti, Cass., ord. 1 ottobre 2018, n. 23669 e 14 febbraio 2019, nn. 4392 e 4393);

1.2.- e anche quanto al principio di strumentalità delle forme, pur sempre occorre che sin dal primo grado il contribuente adduca le ragioni idonee a escludere la pretestuosità dell'impugnazione, destinate a essere oggetto di accertamento di fatto inibito in sede di legittimità; laddove, nel caso in esame la contribuente non ha allegato, né comunque risulta dal testo della sentenza che tali ragioni siano state tempestivamente proposte;

1.3.- irrilevante è poi il profilo della censura col quale si fa leva sulla novella introdotta dall'art. 92 del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, come convertito, in quanto, come la stessa società riconosce, *<<al momento della notifica dell'atto di rettifica (24 gennaio 2012) e fino al 24 aprile 2012 era ancora in vigore la controversia doganale di cui all'art. 11 comma 7 del D.Lgs. n. 374/90>>*;

1.4.- la censura va quindi respinta;

2.- *col secondo e col terzo motivo del ricorso incidentale*, da esaminare congiuntamente, perché connessi, la società lamenta, rispettivamente sotto il profilo dell'omessa pronuncia e sotto quello della violazione di legge, che nel caso in esame va applicato il punto 127-*quinquies* della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

2.1.- la censura è infondata, alla luce del principio di diritto fissato da questa Corte, la quale, con sentenza 20 marzo 2019, n. 7788, ha stabilito che *<<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>>*;

- la complessiva doglianza va quindi respinta;

3.- Va, invece, accolto il *ricorso principale*, col quale l'Agencia si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546/92, dell'art. 6, 2° co., del d.lgs. n. 472/97 e dell'art. 13 del d.lgs. n. 471/97, là dove il giudice d'appello ha ritenuto che la condotta della società sia stata determinata da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'applicazione della normativa;

3.1.- vanno al riguardo richiamate le considerazioni svolte da Cass. n. 7788/19, che, in relazione a fattispecie in tutto simile a quella odierna, ha escluso la sussistenza di tale incolpevole affidamento.

4.- In definitiva, in accoglimento del ricorso principale, non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti di fatto, la sentenza impugnata va cassata in relazione al profilo accolto e il giudizio deciso nel merito nella parte corrispondente, sicché vanno dichiarate dovute le sanzioni.

5.- La formazione recente dell'orientamento di questa Corte giustifica la compensazione di tutte le voci di spesa.

5.1.- Sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/02 quanto al ricorso incidentale.

Per questi motivi

accoglie il ricorso principale, rigetta quello incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e, decidendo nel merito, dichiara dovute le sanzioni. Compensa tutte le voci di spesa. Dichiara la sussistenza, in relazione al ricorso incidentale, dei presupposti previsti dall'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/02.

Così deciso in Roma, il 9 aprile 2019.