

Sentenza del 20/10/2023 n. 29278 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società En. Sa. Srl due avvisi di accertamento con i quali, relativamente agli anni di imposta 2009 e 2010, aveva contestato la non detraibilità dell'iva e irrogate le conseguenti sanzioni per le operazioni di acquisto di energia elettrica ritenute oggettivamente inesistenti; in particolare, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, era emerso che la società Green Network Spa aveva organizzato una rete di società, facenti capo ai medesimi soggetti, che acquistavano e vendevano reciprocamente ingenti quantità di energia elettrica sul mercato telematico, realizzando un meccanismo circolare in forza del quale la quantità di energia elettrica comprata era sempre pari a quella venduta e i corrispettivi pagati da ciascuna società per gli acquisti erano pari a quelli incassati per le rivendite alle altre società della rete; da questa ricostruzione si era fatta derivare la natura fittizia delle vendite e, quindi, la non sussistenza del diritto alla detrazione, con conseguente recupero dell'iva detratta e l'irrogazione delle sanzioni.

Avverso i suddetti atti impositivi la società aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati rigettati dalla Commissione tributaria provinciale di (Omissis); avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva ritenuto di dovere emettere ordinanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia sulla conformità alla Direttiva Iva della normativa interna in tema di disconoscimento del diritto alla detrazione e della conseguente applicazione della sanzione nell'ipotesi specifica in cui fosse accertato che vendite fittizie di energia elettrica erano state effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori e per gli stessi importi senza causare perdite di gettito fiscale.

A seguito della pronuncia della Corte di giustizia, 8 maggio 2019, causa c-712/17, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha quindi accolto parzialmente l'appello, confermando la legittimità del recupero dell'iva ma ritenendo illegittima l'applicazione delle sanzioni non sussistendo alcun danno erariale, in particolare ha ritenuto che: sussistevano elementi di prova presuntiva per ritenere che le operazioni erano inesistenti; era legittimo il recupero dell'iva in quanto il sistema normativo interno consentiva di emettere la nota di variazione recuperando l'iva indebitamente assolta, in alternativa il contribuente poteva procedere con l'azione di rimborso dell'iva, previa dimostrazione di avere eliminato qualsiasi potenzialità dannosa per l'erario; infine, ha ritenuto legittimo il recupero anche per l'annualità 2009, dovendosi ritenere configurabile il reato di dichiarazione infedele.

Avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a sei motivi di censura e illustrato con successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate non si è costituita.

Con ordinanza del 16 marzo 2023 questa Corte ha disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo per la trattazione congiunta con i ricorsi iscritti ai nn. 27530/2019, 21907/2020 e 14984/2021.

La società e l'Agenzia delle entrate hanno quindi depositato memoria. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Alberto Cardino, ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità della memoria dell'Agenzia delle entrate del 9 giugno 2023, non essendosi la stessa costituita nei termini di legge.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 19 e 21 , comma 7, come interpretati dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 8 maggio 2019, causa C712/2017.

Evidenzia parte ricorrente che il contesto nel quale le operazioni erano state realizzate era sicuramente caratterizzato da assenza di frode e di evasione in quanto, tanto la società ricorrente quanto le altre società coinvolte, avevano fatturato regolarmente le proprie operazioni e versato l'imposta dovuta, sicchè il giudice del gravame non avrebbe fatto corretta applicazione dei principi espressi dalla Corte di giustizia, poichè, diversamente da quanto affermato con la pronuncia censurata, non sarebbe stato possibile per la società emettere note di variazione con riferimento alle fatture emesse, posto che tale facoltà è riconosciuta dall'ordinamento interno solo dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26 , comma 2, e per i casi in esso indicati, non riconducibili a quelli in oggetto.

Inoltre, per quanto concerne la possibilità di proporre istanza di rimborso, evidenzia parte ricorrente che la stessa non fa venire meno la debenza del tributo, anzi ne presuppone il pagamento ai fine di potere poi ricevere il relativo rimborso, il che comporterebbe una richiesta irragionevole di versare un importo notevole per poi chiederne il rimborso, in contrasto con il principio di effettività.

Il motivo è infondato.

La vicenda in esame è stata oggetto di esame dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea che, con la sentenza 8 maggio 2019, causa C712/2017, ha precisato entro quali limiti, in ossequio ai principi di neutralità e di proporzionalità, può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva in un caso quale quello di specie.

In particolare, ha evidenziato la peculiarità della fattispecie posta alla sua attenzione ed ha ragionato in ordine alla corretta applicazione, al caso di specie, sia della previsione di cui all'art. 168 che di quella di cui all' art. 203 della Direttiva Iva in materia, rispettivamente, di indetraibilità dell'iva in caso di operazioni inesistenti e di sussistenza dell'obbligo di assolvere al pagamento dell'imposta per chiunque indichi l'iva in fattura.

In questo ambito la Corte (punto 28) ha posto in evidenza che, nella situazione particolare di cui al procedimento principale, le prescrizioni stabilite agli artt. 168 e 203 della Direttiva IVA si imponevano congiuntamente al medesimo operatore. Infatti, gli stessi quantitativi di energia elettrica erano rivenduti fittiziamente allo stesso prezzo tra le società del medesimo gruppo in maniera circolare, di modo che tali società li vendevano e riacquistavano al medesimo prezzo. Ogni operatore era così allo stesso tempo soggetto emittente di una fattura indicante un importo IVA e destinatario di un'altra fattura, relativa all'acquisto dello stesso quantitativo di energia elettrica allo stesso prezzo e indicante lo stesso importo IVA. In quanto soggetto emittente di una fattura e ai sensi della norma prevista dall' art. 203 della Direttiva IVA , l'En. Sa. Srl era dunque debitrice verso l'Eriario dell'importo dell'IVA in essa indicato. Invece, tenuto conto del carattere fittizio delle operazioni in questione, non era consentito a tale società, conformemente alla prescrizione risultante dall'art. 168 di tale direttiva, detrarre l'imposta del medesimo importo indicato sulla fattura di cui essa era destinataria a titolo del riacquisto dell'energia elettrica.

Pronunciando, quindi, sulla domanda pregiudiziale prospettata dal giudice del rinvio, diretta a verificare se l'applicazione congiunta di tali prescrizioni, risultante dal diritto nazionale e riprese dalla Direttiva IVA, a un operatore che si trova in una situazione come quella dell'En. Sa. Srl , viola il principio di neutralità dell'iva, la Corte ha ribadito, in primo luogo, che il diritto alla detrazione dell'iva postula che le attività economiche per le quali il diritto viene esercitato siano di per sé soggette all'iva, sicché il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in linea di principio, eliminato completamente fintantochè il destinatario di una fattura che indica un'iva non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta (punto 31, che richiama la sentenza del 31 gennaio 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 31).

Con riferimento, poi, al principio di proporzionalità, la Corte (punto 33) ha precisato che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il diritto alla detrazione dell'iva è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purchè l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale (sentenza del 31 gennaio 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 43).

In relazione a tali ultimi due requisiti (buona fede o eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale), poichè dalle spiegazioni fornite alla Corte di giustizia dal giudice del rinvio emergeva che En. Sa. Srl aveva consapevolmente emesso fatture non corrispondenti ad alcuna operazione reale, in tali circostanze, la Corte ha precisato che tale società non poteva avvalersi della sua buona fede.

D'altro lato, considerato che, secondo la prospettazione del giudice del rinvio, le vendite fittizie di energia elettrica tra le società interessate non avevano dato origine ad alcuna perdita di gettito fiscale, in quanto le società coinvolte avevano regolarmente assolto l'iva gravante sulle loro vendite di energia elettrica e, avendo poi riacquistato gli stessi quantitativi di energia elettrica al medesimo prezzo, avevano detratto un importo iva identico a quello che avevano assolto, la possibilità di riconoscere il diritto alla detrazione, nel caso in esame, era strettamente

correlata alla necessità di verificare se il diritto nazionale consentisse di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente di detta fattura, che non era in buona fede, avesse, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale (punto 35).

La decisione censurata è in linea con i principi dettati dalla suddetta pronuncia della Corte di giustizia.

Invero, il giudice del gravame, dopo avere accertato che le operazioni poste in essere dalla società erano oggettivamente inesistenti, ha evidenziato, in osservanza a quanto richiesto dalla pronuncia della Corte di giustizia, che "il sistema italiano consente in alcuni casi (D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26) di emettere una nota di variazione, recuperando l'iva indebitamente assolta, in alternativa il contribuente può sempre optare per l'esercizio dell'azione generale di rimborso della stessa iva, previa dimostrazione di avere eliminato qualsiasi potenzialità dannosa per l'Eraio".

In effetti, posto che il diritto alla detrazione dell'iva o al rimborso della stessa, può essere riconosciuto, in attuazione del principio di neutralità, a condizione che l'eventuale successiva emissione di fatture per operazioni inesistenti sia stata anestetizzata mediante il meccanismo di cui all'art. 26, cit., solo in tale evenienza può dirsi che, venuto meno il rischio di perdita per l'erario, in quanto colui che ha ricevuto la fattura per operazioni oggettivamente inesistenti non possa procedere alla relativa detrazione, sussista la possibilità di procedere alla detrazione dell'iva corrisposta dal soggetto cedente.

Questa Corte (Cass. civ., 27 maggio 2015, n. 10939 ; Cass. civ., 12 marzo 2020, n. 7080), sul punto, ha precisato che il quadro normativo complessivo, concernente il regime fiscale connesso alla emissione di fattura per operazione in tutto od in parte inesistente, può essere compendiato nello schema seguente:

a) il destinatario della fattura non è legittimato a portare in detrazione l'iva indebitamente fatturata, laddove non sussista, o non venga ripristinato con procedura di variazione o ancora non sia possibile ripristinare la corrispondenza tra rappresentazione cartolare e reale operazione economica, fatta salva in ogni caso la "buona fede" del destinatario (qualora lo stesso risulti estraneo alla eventuale frode, e dimostri di avere adempiuto a tutti gli obblighi formali e di diligenza richiesti all'operatore del settore ex art. 1176 c.c., comma 2, in base alle concrete circostanze del rapporto intrattenuto con l'emittente, e di essere stato nella oggettiva impossibilità di avere consapevolezza della frode), non potendo farsi gravare sul contribuente che ha adempiuto correttamente agli obblighi di legge le conseguenze pregiudizievoli della condotta illecita imputabile in via esclusiva ad altri soggetti (cfr. Corte giustizia, sentenza, 11.5.2006, in causa C-384/04, Federation of Technological Industries; id. sentenza 6.7.2006, cause riunite C439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling sprl, punto 51; id. sentenza 31.1.2013, causa C-642/11, Stroy trans EOOD, punti 48-50.

Cfr. Corte Cass. 5^a sez. 20.12.2012 n. 23560; id. Sez. 5^a, Sentenza n. 6229 del 13/03/2013);

b) l'emittente della fattura è tenuto, quale soggetto passivo, a versare l'iva liquidata in fattura (in base al "principio di cartolarità" di cui all'art. 21, par. 1, lett. e) della 6^a direttiva CEE e dell' art. 203 della direttiva CE n. 112/2006 , recepito nel D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 21 , comma 7), nel caso in cui non abbia tempestivamente provveduto ad avvalersi della specifica disciplina predisposta dallo Stato membro (nella specie dettata dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26) per emendare gli errori concernenti la emissione o la indicazione dei dati riportati nella fattura: il ripristino della corrispondenza tra realtà economica e rappresentazione cartolare della stessa riconduce a regolarità il funzionamento del sistema IVA, consentendo l'applicazione della esatta imposta dovuta (ed il rimborso di quella eventualmente versata in eccedenza dal soggetto passivo) ed il corretto esercizio del diritto a detrazione, da parte del destinatario della fattura emendata da errori;

c) la inottemperanza dell'emittente agli adempimenti richiesti dalla predetta normativa statale per provvedere alla correzione od all'annullamento della fattura erroneamente emessa, non può tuttavia ritenersi ostativa al riconoscimento del rimborso dell'iva indebita versata in eccedenza, nè può ritenersi condizione integrativa della pretesa fatta valere dalla Amministrazione finanziaria del pagamento della imposta erroneamente liquidata nella fattura, laddove, con accertamento in fatto riservato al Giudice di merito, risulti che sia stato in tempo utile definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, perdita che si verifica allorchè il destinatario della fattura erroneamente emessa o nella quale è stata indebitamente liquidata l'imposta abbia esercitato in base a tale documento il diritto alla detrazione (o al rimborso), o comunque possa attualmente esercitare tale diritto;

d) deve riconoscersi la definitiva eliminazione del rischio in questione quando risulti accertato che la fattura o il documento ad essa considerato equipollente non sia stata "emessa" ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 21 , comma 1, ovvero quando la fattura erroneamente "emessa" sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione) o ancora quando l'Amministrazione finanziaria (anche a seguito di segnalazione dello stesso emittente, ovvero nell'esercizio dei poteri di verifica di ufficio) abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura.

Ciò precisato, le considerazioni espresse dalla ricorrente non possono condurre a ritenere che la pronuncia censurata sia stata resa in violazione di legge.

Il riferimento alla previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26 , comma 2, non è corretto, poichè la stessa ha unicamente riguardo alle ipotesi in cui un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione venga meno in tutto o in parte in relazione a vicende che comportino la mancanza di effetti dell'atto negoziale che aveva determinato il sorgere dell'obbligazione di cessione del bene o di prestazione di un servizio o l'inadempimento del debitore a causa di procedure concorsuali o esecutive individuali rimaste infruttuose ovvero qualora si verificano altre ipotesi specificamente indicate.

La possibilità, invero, di procedere alla definitiva eliminazione del rischio in questione trova il suo riferimento nella previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 26 , comma 1 e 3.

Quanto poi, al profilo di censura che ha riguardo all'istituto del rimborso, non correttamente parte ricorrente deduce che alla stessa sarebbe imposto, in modo irragionevole, di procedere al versamento per poi chiedere il rimborso.

In realtà, l'istituto del rimborso è stato correttamente richiamato dal giudice del gravame come ipotesi alternativa a quella della detrazione iva: in entrambi i casi l'imposta è stata già versata, solo che, per potere far valere il diritto alla detrazione ovvero al rimborso, il contribuente deve dare la prova, in caso di realizzazione di successive operazioni oggettivamente inesistenti, di avere eliminato ogni possibilità di rischio per l'erario.

Per completezza, va osservato che non correttamente parte ricorrente fa riferimento, in memoria, a sostegno della propria linea difensiva, a quanto statuito da questa Corte con la pronuncia 30 settembre 2021, n. 26515.

La suddetta pronuncia, invero, va contestualizzata in relazione alla specificità della questione esaminata in quel giudizio in cui era stato riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, avendo il cedente provveduto a versare integralmente l'imposta esposta nella fattura in esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di una procedura di concordato preventivo, posto che in tal modo era risultato eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale: in quel caso, pertanto, a carico del cedente era stata definitivamente accertata l'esistenza del debito in sede di concordato e, successivamente, la pretesa era stata definita mediante transazione fiscale, profilo, dunque, del tutto differente da quello in esame, caratterizzato, come esaminato dalla Corte di giustizia e accertato dal giudice del gravame, dalla natura circolare delle operazioni di vendita di energia elettrica e dalla persistenza di un rischio di gettito per l'erario ove il contribuente non abbia provveduto tempestivamente alla sua rimozione.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione degli artt. 2727 , 2729 e 2697 , c.c., per avere illegittimamente applicato le disposizioni in materia di valutazione degli elementi presuntivi posti a fondamento della pretesa e per non avere fatta corretta applicazione dei principi in materia di onere della prova.

Evidenzia parte ricorrente che la sentenza è articolata mediante il mero recepimento degli elementi di prova presuntiva addotti dall'ufficio a sostegno della propria tesi, senza una specifica valutazione di tutte le risultanze processuali, nè dal punto di vista analitico nè da quello complessivo, con conseguente omissione di valutazione delle puntuali ragioni di contestazione che erano state da essa prospettate.

In particolare, viene posto in evidenza che nessuna effettiva valutazione risulterebbe compiuta in ordine alle contestazioni prospettate sulla valenza indiziaria degli elementi di prova presuntiva che erano stati fatti valere dall'amministrazione finanziaria relative: all'appartenenza di En. Sa al gruppo Green Network e alla sussistenza di un coordinamento e di una predeterminazione delle operazioni da parte di quest'ultima, anche in considerazione del fatto che le presunzioni si

fondavano, a loro volta, su altre presunzioni; alla mancanza della finalità speculativa; al possesso da parte di Green Network di files da cui risultavano "quali fatture le varie società coinvolte hanno portato allo sconto e quali sono state fattorizzate"; alla mancanza di una sede della società e di struttura organizzativa; alla preordinazione delle operazioni tra le società; alla mancata iscrizione alla PCE. Il motivo è infondato.

Deve innanzitutto rammentarsi che, quanto al governo delle regole su cui si fonda la prova presuntiva, anche in riferimento alla distribuzione dell'onere della prova, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell' art. 2729 , c.c., alla fattispecie concreta, poichè se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, nel violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (Cass. civ., 26 gennaio 2007 n. 1715 ; Cass. civ., 5 maggio 2017, n. 10973 ; Cass. civ., 12 ottobre 2022, n. 29802).

La giurisprudenza di legittimità ha peraltro tracciato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), anche se preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (Cass. civ., 16 maggio 2017, n. 12002 ; Cass. civ., 2 marzo 2017, n. 5374 ; Cass. civ., 12 aprile 2018, n. 9059).

Ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente di fornire la prova contraria.

Ciò precisato, va osservato che la questione di fondo che il giudice del gravame doveva esaminare aveva riguardo alla sussistenza di elementi di prova presuntiva sulla cui base l'amministrazione finanziaria aveva prospettato che le operazioni di acquisto dell'energia elettrica da parte della società contribuente fossero oggettivamente inesistenti, sicchè era illegittima la detrazione dell'iva da essa operata.

In particolare, nella stessa sentenza censurata si dà atto dei diversi elementi di prova presuntiva ritenuti idonei al fine di ritenere che le operazioni realizzate dalla società erano inesistenti, in particolare sono stati valorizzati i seguenti elementi di prova presuntiva: En. sa Srl faceva parte del gruppo di Green Network, tenuto conto dei collegamenti personali e della documentazione rinvenuta; Green Network, in particolare, forniva istruzioni a tutte le società su come dovevano essere fatturati i trasferimenti cartolari di energia elettrica tra le medesime società; le partite erano a priori destinate e compensarsi, avendo ad oggetto le medesime quantità di energia elettrica e gli importi fatturati erano coincidenti; le operazioni, in particolare, erano coordinate e preordinate da un unico soggetto che teneva traccia di tutti i files nei quali erano indicate "quali

fatture le varie società coinvolte hanno portato allo sconto e quali sono state fattorizzate"; i margini di utili erano preordinati e tali da azzerarsi tra loro; la società ricorrente aveva sede presso uno studio legale, era assistita dallo stesso commercialista di altre società coinvolte, non aveva una propria sede operativa o strutture o dipendenti nè era iscritta alla PCE. I suddetti elementi di prova presuntiva sono stati singolarmente e complessivamente valutati dal giudice del gravame al fine di evidenziare la inesistenza oggettiva delle operazioni poste in essere dalla società, ponendo specifica attenzione alle modalità concrete con le quali le stesse erano state realizzate, risultando, in ultima analisi la "mancata effettiva trasmissione del bene "energia" negoziato tra società dello stesso Gruppo, in modo circolare per le medesime quantità in uscita e in entrata".

Quel che, in sostanza, il giudice del gravame ha posto in evidenza è stata la circostanza che, nella fattispecie, alla luce dei diversi elementi di prova presuntiva, al di là del piano meramente formale in cui le operazioni erano state realizzate, trattandosi di un contesto di compravendita di energia elettrica nel mercato telematico, la prova della inesistenza oggettiva delle operazioni trovava fondamento nel fatto che tutte le società operavano secondo una preordinazione a monte delle reciproche operazioni "con partite destinate a priori a compensarsi, avendo ad oggetto le medesime quantità di energia": il che postula un accertamento in concreto del fatto che le operazioni erano state poste in essere al di fuori dei normali schemi negoziali che operano nello specifico settore di riferimento.

D'altro lato, al fine di una compiuta e complessiva valutazione degli elementi di prova presuntiva, il giudice del gravame ha espressamente tenuto conto della diversa prospettazione difensiva della ricorrente, diretta a far valere la tesi secondo cui "si è trattato di normali operazioni commerciali di trading e cioè di acquisti e vendite di energia elettrica con scambi che si compensano a vicenda, senza trasferimento fisico della merce", il che avrebbe dovuto giustificare, secondo la tesi difensiva, la mancata comunicazione delle transazioni alla Piattaforma Conti Energia, tenuto altresì conto, d'altro lato, che erano state regolarmente eseguite le rituali comunicazioni all'Autorità Energia e all'Ufficio tecnico delle Finanze.

Come detto, tali prospettazioni difensive, dirette, in sostanza, a far valere la regolarità formale delle operazioni poste in essere, sono state vagliate dal giudice del gravame e ritenute non idonee alla luce degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria proprio ove considerati in stretta correlazione con la peculiare modalità con la quale le operazioni erano state realizzate.

Quel che, invero, il giudice del gravame ha ritenuto di dovere valorizzare è stato il fatto che, nella specifica fattispecie, le operazioni non erano state effettive, tenuto conto delle diverse circostanze fattuali, ponendo soprattutto in rilievo la circostanza che le operazioni erano state realizzate con effetto "circolare", nel senso che l'attività di acquisto e di vendita si concludevano sempre con una perfetta parità di costi e ricavi da ciascuna delle diverse società coinvolte e tra le quantità di energia elettrica acquistata e venduta, in un contesto di preordinazione da parte della società Green Network Spa rendendo quindi l'operazione priva della "normale finalità speculativa".

La ragione della decisione, dunque, non può essere ritenuta basata su di una non corretta applicazione dei principi in materia di prova presuntiva di cui all' art. 2729 , c.c. ovvero di distribuzione dell'onere della prova.

In realtà, con il presente motivo parte ricorrente mira a contrastare l'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame sulle diverse circostanze sulle quali lo stesso ha basato il proprio giudizio (l'appartenenza di En. sa. Srl al gruppo Green Network; la mancanza di finalità speculativa; la presenza di files diretti alla pianificazione delle transazioni; la mancanza di una sede; la mancanza di una preordinazione delle operazioni; la mancanza di iscrizione alla PCE), risolvendosi, tuttavia, in una non ammissibile richiesta di rivalutazione dell'accertamento di merito compiuto.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , artt. 1 , comma 2, 36, comma 2, n. 4), e 61, nonché dell'art. 132, comma 2, n. 4), c.p.c., e dell'art. 118, disp. att., per avere accolto la tesi erariale nonostante le gravi deficienze logico-argomentative della stessa eccepita dalla società e, quindi, per essere viziata, in parte qua, da difetto di motivazione.

In particolare, la società lamenta che la sentenza censurata ha confermato la pretesa impositiva limitandosi al mero recepimento tautologico della tesi erariale e senza motivare appropriatamente sui fatti e sulle ragioni difensive illustrati nel giudizio di merito.

Evidenzia, inoltre, la contraddittorietà della decisione, in quanto, da un lato, si dà conto del fatto che la particolare tipologia delle operazioni giustifica la mancata comunicazione delle transazioni alla PCE e che erano state compiute le rituali comunicazioni all'Autorità Energia e all'ufficio tecnico delle finanze, d'altro lato, tuttavia, si evidenzia, a supporto della tesi dell'ufficio, proprio la mancanza della suddetta comunicazione. Inoltre, la stessa sentenza dà atto del provvedimento di archiviazione e del fatto che varie sentenze di merito avevano riconosciuto la illegittimità della pretesa, ma, d'altro lato, perviene a conclusioni opposte senza illustrare le ragioni.

Il motivo è infondato.

Questa Corte ha più volte precisato che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U, 3 novembre 2016, n. 22232).

La motivazione della sentenza impugnata non rientra nei paradigmi invalidanti di cui a tale arresto giurisprudenziale, poichè ha espresso argomentazioni pienamente intellegibili e logicamente correlate all'oggetto del gravame devoluto.

Come si è visto in sede di esame del precedente motivo, il giudice del gravame, invero, ha motivato in ordine alla legittimità della pretesa alla luce di una serie di elementi indiziari forniti

dall'amministrazione finanziaria e diretti ad accertare la inesistenza oggettiva delle operazioni di trading di energia elettrica posti in essere.

Il nucleo di fondo del ragionamento seguito risiede nella preordinazione delle operazioni in questione e nel loro coordinamento da parte della società Green Network Spa sostanzialmente realizzate in modo circolare tra tutte le società coinvolte, con partite destinate già a priori a compensarsi, sì da far venire meno la finalità speculativa.

La pronuncia ha, come visto, indicato specificamente gli elementi di prova presuntiva sui quali ha ritenuto di fondare il proprio ragionamento, anche a confutazione della prospettazione di parte ricorrente della regolarità delle operazioni eseguite.

La valorizzazione degli elementi indiziari ha reso priva di fondamento la tesi della contribuente in ordine alla effettività delle operazioni in questione senza trasferimento fisico del bene con scambi suscettibili di vicendevole compensazione.

Si tratta, dunque, di un apparato argomentativo ben al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass., Sez. U, 8053/2014 ; Cass. civ., 6 aprile 2022, n. 11106).

D'altro lato, con riferimento al profilo di censura relativo alla mancata considerazione delle ragioni difensive che la società aveva prospettato, va osservato che, per consolidato orientamento di questa Corte, la sentenza è nulla, ai sensi dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, qualora risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda, ovvero qualora la motivazione sia solo apparente, poichè si estrinseca in argomentazioni non idonee a rivelare le ragioni della decisione, ossia qualora non siano indicati gli elementi da cui il giudice ha tratto il proprio convincimento, o ancora quando tali elementi siano indicati senza una adeguata disamina logico-giuridica, mentre tale vizio resta escluso con riguardo alla valutazione delle circostanze in senso difforme da quello preteso dalla parte (Cass. civ., 8 gennaio 2009, n. 161 ; Cass. Sez. U, 21 dicembre 2009, n. 26825).

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 21 e 56 , nonchè ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , artt. 1 , comma 2, 36, comma 2, n. 4), e 61, nonchè dell'art. 132, comma 2, n. 4), c.p.c., e dell'art. 118, disp. att., per avere deciso sulla indetraibilità dell'iva nonostante la totale assenza di evasione della ricorrente e delle altre società.

Evidenzia la ricorrente che, secondo la stessa prospettazione dell'amministrazione finanziaria, le operazioni non avevano avuto lo scopo di evadere le imposte, atteso che nessuno dei soggetti coinvolti aveva omesso di versare l'iva, sicchè sarebbe venuta meno la stessa ragione di recupero dell'iva.

Inoltre, la decisione si risolverebbe in una grave deficienza motivazionale, essendo contraddittoria l'affermazione che sarebbe mancato un danno erariale e che, al contempo, sarebbe illegittima la detrazione dell'iva.

Il motivo è infondato.

Come già evidenziato in sede di esame dei precedenti motivi di ricorso, la questione posta all'attenzione del giudice gravame aveva avuto riguardo alla legittimità del diniego del diritto alla detrazione dell'iva da parte della società contribuente nell'ambito di una fattispecie in cui era stata prospettata dall'amministrazione finanziaria l'inesistenza oggettiva delle operazioni.

Sul punto, la Corte di giustizia era stata investita proprio della questione in esame, in particolare in ordine alla compatibilità con la normativa unionale del diritto interno che esclude il diritto alla detrazione dell'iva nella specifica situazione in cui vendite fittizie di energia elettrica effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori e per gli stessi importi non avevano causato perdita di gettito fiscale.

Come detto, la Corte di giustizia, con la sentenza dell'8 maggio 2019, causa C-712/17, ha affermato che: "In una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui vendite fittizie di energia elettrica effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori e per gli stessi importi non hanno causato perdite di gettito fiscale, la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a operazioni fittizie, imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'IVA in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente, purchè il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente della fattura, che non era in buona fede, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare".

La pronuncia censurata, come visto, ha fatto coerente applicazione del principio affermato dalla Corte giustizia, avendo verificato che nel caso in esame, in cui vi erano state operazioni oggettivamente inesistenti, non poteva essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva in quanto, nonostante le vendite fittizie di energia elettrica, effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori e per gli stessi importi, non avevano causato perdite di gettito fiscale, tuttavia doveva comunque essere disconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva non essendo stato eliminato definitivamente il rischio di perdita del gettito fiscale, non essendo stato attivato il meccanismo correttivo di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26.

Non può dunque ragionarsi nè in termini di violazione di legge nè di difetto motivazionale, come invece sostenuto dalla ricorrente.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1977, art. 6, comma 6, atteso che la suddetta previsione normativa ha stabilito che, in caso di indebita applicazione dell'iva da parte del cedente, ove non sia commessa alcuna frode, è riconosciuto il diritto del cessionario alla detrazione, dovendosi solo applicare la sanzione.

Secondo parte ricorrente, la suddetta previsione normativa si applicherebbe al caso di specie, non potendosi configurare alcun "contesto di frode fiscale".

Il motivo è infondato.

Il riferimento alla previsione di cui all'art. 6, comma 6, cit., è inconferente al caso di specie.

Il D.Lgs. n. 471 del 1977, art. 6, comma 6, prevede che: "Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e seguenti, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 Euro e 10.000 Euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

La suddetta previsione ha natura retroattiva, in forza di quanto previsto dal D.L. n. 34 del 2019, art. 6, comma 3ter, conv. con modificazioni dalla L. n. 58 del 2019.

Il secondo periodo della previsione in esame stabilisce, in sostanza, che, in caso di detrazione indebitamente fruita, il contribuente è tenuto alla sola sanzione pecuniaria, mantenendo il diritto di detrazione stessa, ed è su tale specifica previsione che la ricorrente intende far valere la sussistenza del proprio diritto alla detrazione iva.

In ordine alla corretta individuazione dell'ambito di applicazione della previsione in esame, questa Corte (Cass. civ., 3 novembre 2020, n. 24289 ; Cass. civ., 19 novembre 2021, n. 35500), ha preso atto della natura retroattiva della disposizione, ma ha precisato che, in conformità al suo tenore letterale, essa trova applicazione nei soli casi in cui sia stata erroneamente applicata un'aliquota maggiore rispetto a quella prescritta, non anche in tutte le ipotesi di iva non dovuta, come è, per quel che rileva in questo giudizio, nel caso di realizzazione di operazioni oggettivamente inesistenti.

Il che, preme ribadire, è in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui il diritto alla detrazione iva non può essere esercitato in relazione ad un'imposta non dovuta, salvo che l'esercizio dell'azione restitutoria risulti impossibile o eccessivamente oneroso (v. Cass. n. 15178/2014, Cass. n. 8919/2020, nonché Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-342/87, Genius Holding, e ancora Corte di Giustizia, 26 aprile 2017, C-564/15, Farkas).

In sostanza, tenuto conto della giurisprudenza di questa Corte e dei principi espressi dalla Corte di giustizia, il principio di neutralità non può giustificare in ogni caso la sussistenza del diritto di detrazione che spetta soltanto in relazione ad un'imposta effettivamente dovuta, circostanza non riscontrabile nel caso di specie in cui, come detto, è stata contestata alla società l'inesistenza del diritto alla detrazione dell'iva proprio in considerazione della inesistenza oggettiva delle operazioni.

Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, per avere ritenuto applicabile, con riferimento all'anno di imposta 2009, il raddoppio dei termini ai fini della tempestiva notifica dell'avviso di accertamento, non essendo configurabile una violazione che comporti l'obbligo di denuncia, non sussistendo alcuna evasione di imposta.

Il motivo è infondato.

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 , art. 37 , comma 24, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248 , integrando il D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 43 , comma 3, aveva previsto, per le ipotesi in cui la violazione fiscale comportasse l'obbligo di denuncia ai sensi dell' art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , che gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento raddoppiano relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione. Il cit. D.L. n. 223, art. 37, comma 25, ha introdotto analoga disposizione in materia di Iva, con modifica del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57.

Questa Corte ha precisato che il raddoppio dei termini deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell' art. 331 , c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando irrilevante, in particolare, che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione di proscioglimento, di assoluzione o di condanna (cfr. Cass., 13 settembre 2018, n. 22337 ; Cass. civ., 30 maggio 2016, n. 11171 ; Cass. civ., 2 luglio 2020, n. 13481).

Il principio trova riscontro nella sentenza 20 luglio 2011, n. 247, della Corte Costituzionale, secondo cui l'unica condizione per il raddoppio dei termini è costituita dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento, sicchè "il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento" (cfr. anche Cass., 30 ottobre 2018, n. 27629).

Il giudice del gravame, procedendo con una valutazione di prognosi postuma, ha, sul punto, evidenziato che, nel caso di specie, il meccanismo descritto, consistente in sostanza in una fatturazione circolare con conseguente illegittima detrazione dell'iva, poteva configurare in astratto l'ipotesi della dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 , art. 4 , postulando, in tal modo, che la condotta della ricorrente, come contestata dall'amministrazione finanziaria, concretasse il non legittimo esercizio del diritto alla detrazione dell'iva e, dunque, l'infedeltà della dichiarazione.

Non può, dunque, ragionarsi in termini di violazione di legge, come invece prospettato dalla ricorrente.

In conclusione, i motivi sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso.

Nulla sulle spese, attesa la mancata costituzione della resistente.

P.Q.M. La Corte:

Rigetta il ricorso.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza