

Sentenza del 14/06/2025 n. 15957 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza n. 959/02/24 del 29/03/2024, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (di seguito CGT2) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 2534/03/21 della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da E. E. Spa avverso un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2013.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa, l'avviso di accertamento per cui è causa veniva emesso nei confronti di B. P. Srl, allora controllata da E. E. Spa e, successivamente, incorporata, e constava di due recuperi a tassazione, dei quali solo il primo (cd. rilievo Trading) viene in considerazione nella presente controversia.

1.3. La CGT2 respingeva l'appello di AE evidenziando, per quanto ancora interessa, che a) la tesi dell'Ufficio, per la quale B. P. era una società meramente interposta tra i fornitori e i clienti di E. E., era contraddittoria in ragione della sussistenza di un'attività di trading operata anche nei confronti di Gascom Spa (acquisto di energia e successiva rivendita a E. E.); b) le attività svolte da B. P. e dalle società del gruppo erano lecite, avendo la prima e i soggetti coinvolti regolarmente versato le imposte, senza conseguire alcun vantaggio fiscale;

c) inoltre, B. P. aveva anche conseguito un significativo utile dalle cessioni dell'energia; d) il legale rappresentante di E. E. non aveva "mai definito "schermi societari" le società del Gruppo partecipate dalla stessa capogruppo (ivi inclusa B. P. Srl), né (aveva) mai affermato che B. P. Srl e le altre società del Gruppo erano state costituite per ovviare alle limitazioni all'importazione di energia elettrica che gravavano su E. E. o per "fruire della normativa agevolativa"; e) del resto, "le operazioni soggettivamente inesistenti (avevano) rilevanza e (potevano) comportare l'indetraibilità delle relative fatture passive solo in presenza di una "frode" IVA o, comunque, di un fenomeno evasivo", non avendo altrimenti l'interposizione fittizia alcuna rilevanza; f) le operazioni di trading di energia elettrica svolte dalla società contribuente non necessitavano di particolari strutture organizzative e di personale ed erano debitamente autorizzate.

1.2. Il predetto rilievo riguardava l'illegittima detrazione dell'IVA per l'acquisto, dalla controllante E. E., di energia elettrica di provenienza estera e derivante da fonte non rinnovabile, così aggirando il divieto di importazione di energia da fonti non rinnovabili oltre un certo massimale quantitativo, superato il quale occorreva l'acquisto dei cd. certificati verdi. Nella prospettiva dell'Amministrazione finanziaria, E. E., raggiunto individualmente quel massimale, effettuava le

ulteriori importazioni di energia da fonti non rinnovabili cedendo dall'estero l'energia stessa (tra le altre società, anche) alla propria controllata B. P., società appositamente costituita da E. E. nonché priva di strutture e personale. In tal modo, la cessione tra E. E. e B. P. risultava essere soggettivamente inesistente e, attraverso la stessa, la prima poteva immettere nel mercato italiano una ulteriore quantità di energia da fonti non rinnovabili pari al massimale.

Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

E. E. restava intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso AE deduce violazione o falsa applicazione degli artt. 19 e 21 , settimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), nonché degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ., per non avere la CGT2 considerato che B. P., indipendentemente dalla sua effettiva esistenza soggettiva, agiva come soggetto fittiziamente interposto tra E. E. e i cessionari/acquirenti di energia elettrica, con conseguente insussistenza delle operazioni dalla stessa effettuate e indetraibilità dell'IVA.ù

1.1. Il motivo è fondato per le considerazioni che seguono.

1.2. Secondo una giurisprudenza costante della Corte di giustizia della UE, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Il diritto di detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce, quindi, parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo (CGUE 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, punti 42 e 43; CGUE 24 novembre 2022, Finanzamt M, C-596/21, punto 21 e giurisprudenza ivi citata). 1.2.1.

Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA (CGUE 14 febbraio 1985, Rompelman, C-268/83, punto 19; CGUE 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 39; CGUE C-596/21, cit., punto 22).

1.2.2. Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o condizioni sia sostanziali sia formali (da ultimo CGUE 25 maggio 2023, W.Sp.z o.o., C-114/22, punti 29-32). I primi sono elencati all' articolo 168 della direttiva 2006/112 occorre, da un lato, che l'interessato sia un "soggetto passivo", ai sensi di tale direttiva, e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a fondamento del diritto alla detrazione dell'IVA siano impiegati a valle dal soggetto passivo ai fini

delle proprie operazioni soggette ad imposta e che, a monte, come precisa la lettera a) di tale articolo, tali beni siano ceduti o tali servizi siano resi da un altro soggetto passivo.

1.2.3. Inoltre, secondo l' articolo 167 della direttiva 2006/112 , il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, mentre l'esigibilità di tale imposta si verifica, ai sensi dell'articolo 63 di tale direttiva, nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. Ne consegue che il diritto a detrazione è, in linea di principio, subordinato alla prova della realizzazione effettiva dell'operazione (si vedano, in tal senso, CGUE 26 maggio 2005, António Jorge, C-536/03, punti 24 e 25; CGUE 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, punti 34 e 35; CGUE 29 settembre 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, punto 40). Pertanto, in mancanza di un'effettiva realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione.

1.2.4. La Corte ha peraltro già dichiarato che è inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione di acquisto simulata non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta, poiché una siffatta operazione non può avere alcun collegamento con le operazioni tassate a valle (CGUE 8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, punti 24 e 25, nonché giurisprudenza ivi citata).

1.3. Ciò precisato, la CTR ha ritenuto che le operazioni intercorse tra B. P. e E. E. siano reali essenzialmente in ragione del fatto che a) B. P. operava con un significativo margine di profitto; b) le operazioni svolte, debitamente autorizzate, non richiedevano strutture organizzative e personale; c) non rilevavano i mancati pagamenti avvenuti tra le parti né la delega ad operare concessa a Europe Energy; d) ai fini della detrazione dell'IVA non rilevava l'interposizione fittizia, ma unicamente la sussistenza di operazioni soggettivamente inesistenti e la esistenza di una frode.

1.4. Orbene, esaminando la fattispecie alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia più sopra evidenziata, è di immediata evidenza l'errore di prospettiva in cui si è posto il giudice di appello nell'esaminare la documentazione prodotta dalle parti ai fini dell'indetraibilità dell'IVA, ciò che rileva nel caso di specie non è tanto la formale regolarità delle cessioni di energia effettuate tra Europe Energy e B. P. e nemmeno la formale esistenza di tale ultimo soggetto, sicuramente non qualificabile come "cartiera", quanto l'esistenza di una sostanziale interposizione fittizia di B. P. nelle operazioni di acquisto e rivendita di energia effettuate da E. E., che, nella prospettiva dell'Amministrazione finanziaria, vanno qualificate come simulate. In buona sostanza, l'obiettivo di E. E. era quello di aggirare le disposizioni che limitano le importazioni di energia elettrica da fonti non rinnovabili senza ricorrere ai cd. certificati verdi; obiettivo realizzato attraverso l'interposizione fittizia di altre società, tra cui B. P., con conseguente integrazione di quella frode idonea a giustificare l'indetraibilità dell'IVA.

1.5. In questa prospettiva non ha alcuna rilevanza la circostanza che B. P. abbia regolarmente versato l'IVA afferente alle operazioni effettuate con E. E., atteso che la questione di diritto è stabilire se B. P. possa detrarre l'IVA versata

avendo posto in essere un'operazione fittizia. Non rileva nemmeno che l'autorità di controllo sul mercato dell'energia non abbia sollevato obiezioni di sorta, essendo il controllo preposto a fini diversi da quelli fiscali.

1.6. L'errore di prospettiva della CTR ha determinato una non corretta applicazione del meccanismo presuntivo. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "La prova presuntiva (o indiziaria) esige che il giudice prenda in esame tutti i fatti noti emersi nel corso dell'istruzione, valutandoli tutti insieme e gli uni per mezzo degli altri" (Cass. n. 3703 del 09/03/2012). In particolare, il giudice "è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi" (così Cass. n. 9059 del 12/04/2018 ; si vedano altresì Cass. n. 18822 del 16/07/2018 ; Cass. n. 27410 del 25/10/2019).

1.7. Nel caso di specie, il giudice di appello ha valorizzato elementi del tutto privi di rilevanza ai fini della detraibilità dell'IVA, pretermettendo del tutto gli elementi indiziari recati dall'Ufficio, tesi a far emergere la simulazione del trasferimento di energia e, attraverso di essa, l'esistenza di un meccanismo frodatorio volto all'aggiramento della normativa di favore per l'utilizzazione dell'energia elettrica derivante da fonti rinnovabili.

1.8. Le superiori considerazioni depongono, pertanto, per la fondatezza del motivo proposto.

2. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma il 13 maggio 2025.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2045.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza