

Sentenza del 20/06/2025 n. 16580 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza n. 1441/20/22 dell'11/04/2022, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 5362/03/19 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 al periodo d'imposta ottobre 2012 - settembre 2013.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa, l'atto impositivo veniva emesso nei confronti di C. Srl, allora controllata da E. E. Spa (e, successivamente, incorporata da quest'ultima), e constava di due recuperi a tassazione.

1.2. Un primo recupero (cd. rilievo Trading) 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 aggirandosi 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 C., società appositamente costituita e partecipata unicamente da E. E., nonché priva di strutture e personale. In tal modo, la cessione tra E. E. e C. 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.

1.3. Un secondo recupero (cd. rilievo Magnolia), di minore entità, riguardava l'IVA indebitamente detratta su prestazioni di consulenza contabile e fiscale fatturate a C. da M. C. Srl, che però era una mera "cartiera", come emerso dagli accertamenti, divenuti tutti definitivi, emessi a carico della stessa; le prestazioni rese, pertanto, dovevano considerarsi oggettivamente inesistenti.

1.4. La CTR respingeva l'appello di AE evidenziando che: a) quanto al rilievo Trading, la presunzione dell'Ufficio in base alla quale C. era una mera cartiera non trovava conferma all'esito dell'istruttoria dibattimentale espletata, trattandosi di società che poneva in essere operazioni effettive e che aveva un margine di profitto in linea con il settore e addirittura superiore a quello della controllante; b) del resto, con riferimento alle operazioni svolte, l'autorità di controllo non aveva sollevato obiezioni, anche in ragione della peculiarità delle operazioni di trading di energia elettrica, che avvenivano telematicamente, non necessitavano di particolari strutture

organizzative e di personale ed erano debitamente autorizzate e registrate; c) infine, "prive di sostanziale rilievo probatorio appa(rivano) le circostanze dell'avvenuto conferimento della delega alla capogruppo ad operare sul mercato energetico e sulla PCE da parte della società C. (prassi usuale nel settore e comunque non oggetto di rilievo da parte dell'Autorità di controllo del settore) e dell'assenza di pagamenti in denaro fra la stessa società C. e la E. E. (cosa in realtà dovuta all'ordinario utilizzo di compensazioni fra le due entità societarie); d) quanto al rilievo cd. Magnolia, doveva ritenersi "che la dedotta inesistenza oggettiva non appar(iva) supportata da adeguata piattaforma probatoria, essendo stata anzi resa la prova dell'esistenza delle operazioni di consulenza fiscale e contabile indicate nelle fatture oggetto anche in questo caso di ripresa".

Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

E. E. restava intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziato che il ricorso per cassazione è stato tempestivamente e validamente notificato presso l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) di uno dei difensori di E. E. e, segnatamente, dell'avv. Andrea Zoccali (-----), sicché il contraddittorio processuale è stato validamente instaurato.

1.1. È vero che nella sentenza impugnata è indicato unicamente l'indirizzo digitale di altro dei codifensori di E. E., avv. Benedetto Colucci (-----), ma dall'atto di controdeduzioni depositato in appello dalla società contribuente si evincono anche gli indirizzi PEC degli altri difensori (tra i quali quello dell'avv. Andrea Zoccali), oltre che l'indirizzo PEC dello studio legale (-----), indicato espressamente come domicilio eletto.

1.2. Ne consegue che la notificazione del ricorso per cassazione è correttamente effettuata presso il domicilio digitale di uno dei difensori, indipendentemente dalla eventuale indicazione di una PEC di specifica elezione di domicilio, in quanto all'elezione di domicilio non consegue un diritto a ricevere le notifiche solamente nel domicilio eletto (cfr. Cass. n. 21579 del 31/07/2024 ; Cass. n. 18534 del 08/07/2024 ; Cass. n. 20625 del 31/08/2017 ; si vedano anche Cass. n. 23177 del 27/08/2024 ; Cass. n. 10985 del 23/04/2024).

2. Il ricorso di AE è affidato a quattro motivi, di seguito riassunti. I primi tre riguardano la ripresa cd. Trading, il quarto riguarda, invece, la ripresa cd. Magnolia.

2.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell' art. 19 , primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), degli artt. 63 , 168 , 203 e 273 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA) e dell' art. 2697 cod. civ., per non avere la CTR applicato il principio di diritto secondo il quale il diritto a detrazione presuppone una operazione di cessione effettivamente intervenuta tra due soggetti passivi, cedente e cessionario, e non la semplice fatturazione dall'uno all'altro di una operazione che non è realmente intercorsa, come del resto riconosciuto dalla Corte di giustizia nella sentenza 8 maggio 2019 in causa C - 712/17, En.Sa. In questo contesto non rileverebbe la circostanza che non vi sia stato danno per l'Erario, essendo

sufficiente per l'indetraibilità dell'imposta la soggettiva inesistenza dell'operazione compiuta da E. E. interponendo fittiziamente C., interposizione pienamente emergente dagli atti di causa.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e 2697 cod. civ., per avere la CTR erroneamente valutato gli elementi presuntivi acquisiti, valorizzando quelli allegati dalla società contribuente e trascurando quelli dedotti dall'Ufficio, peraltro singolarmente e non unitariamente considerati.

2.3. Con il terzo motivo si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi secondari dedotti dall'Ufficio e che sono stati oggetto di discussione tra le parti. In particolare, la CTR avrebbe omesso di esaminare le seguenti circostanze di fatto: 1) C. era integralmente controllata da E. E.; 2) era stata da quest'ultima costituita solo allo scopo di superare gli obblighi di acquisti di certificati verdi al superamento dei 100 Gwh annui di energia elettrica importata: l'importazione in Italia dell'energia elettrica superiore a questo limite veniva infatti intestata a C., che acquistava l'energia allo stato estero dalla stessa E. E.; 3) l'energia così importata formalmente da C. veniva rivenduta a E. E. e da questa rivenduta a C., conformemente allo schema riprodotto nell'avviso di accertamento; 4) queste transazioni con la capogruppo costituivano la totalità del fatturato di C.; 5) le stesse, peraltro, venivano eseguite tutte direttamente da E. E., poiché C. l'aveva delegata ad operare anche per suo conto sul mercato elettrico; 6) tra E. E. e C. non intercorrevano mai pagamenti, perché i crediti di C. verso la capogruppo, per effetto delle descritte transazioni incrociate, erano sistematicamente compensati.

2.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi che sono stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CTR, anche con riferimento alla ripresa cd. Magnolia, omesso di esaminare gli elementi di fatto dedotti dall'Ufficio a sostegno della pretesa e, in particolare, che: 1) la società fornitrice dei servizi di consulenza non avrebbe strumenti, mezzi e personale qualificato per rendere le supposte prestazioni di servizi, oltre a non aver mai presentato dichiarazioni dei redditi; 2) la dott.ssa A.A., diversamente da quanto ritenuto dalla sentenza impugnata, non sarebbe stato una dipendente di M. C. Srl, non avrebbe prestato servizi per E. E. ma solo sevizi per Magnolia e per poche centinaia di Euro.

3. I primi due motivi, che possono essere congiuntamente esaminati, sono complessivamente fondati per le considerazioni che seguono, con conseguente assorbimento del terzo motivo.

3.1. 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).

3.1.1. 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 David, C - 80/11 e C - 142/11, punto 39; CGUE C - 596/21, cit., punto 22).

3.1.2. 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.

3.1.3. 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, Antonio 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.

3.1.4. 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).

3.2. Ciò precisato, la CTR ha ritenuto che le operazioni intercorse tra C. e E. E. siano reali essenzialmente in ragione del fatto che: a) C. opera con un margine di profitto in linea con il settore; b) le operazioni svolte non richiedono strutture organizzative e personale, avvenendo telematicamente; c) le stesse sono state debitamente autorizzate e registrate, senza rilievi da parte dell'autorità di controllo; d) non rilevano i mancati pagamenti avvenuti tra le parti né la delega ad operare concessa a E. E..

3.3. 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 C. e nemmeno la formale esistenza di tale ultimo soggetto, sicuramente non qualificabile come "cartiera", quanto l'esistenza di una sostanziale interposizione fittizia di C. 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. (non contestato) 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 C., con conseguente integrazione di quella frode idonea a giustificare l'indetraibilità dell'IVA.

3.4. In questa prospettiva non ha alcuna rilevanza la circostanza che C. abbia regolarmente versato l'IVA afferente alle operazioni effettuate con E. E., atteso che la questione di diritto è stabilire se C. 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.

3.5. 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).

3.6. 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.

3.7. Da qui la fondatezza dei primi due motivi di ricorso proposti da AE, con assorbimento del terzo motivo, il cui esame è del tutto superfluo alla luce delle considerazioni svolte.

4. Il quarto motivo, con il quale si contesta l'esistenza di un vizio di motivazione in ordine alla ripresa Magnolia, è inammissibile.

4.1. Invero, "le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui all' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , circa il vizio denunciabile ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'ultimo comma dell' art. 348 - ter cod. proc. civ., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell' art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che l' art. 54 , comma 3 - bis, del d.l. n. 83 del 2012 , quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito" (Cass. S.U. nn. 8053 e 8054 del 07/04/2014).

4.2. È vero che la parte ricorrente denuncia l'omesso esame di una serie di fatti rilevanti e che, nel caso di omessa considerazione dei fatti, non opera il principio sotteso all' art. 348 ter cod. proc. civ. (Cass. n. 29222 del 12/11/2019).

4.3. Tuttavia, il fatto decisivo che deve essere omesso per integrare la violazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. è quello che costituisce l'oggetto di prova nel giudizio di merito e, nel caso di specie, le circostanze rilevanti ai fini della decisione (involgenti l'esistenza oggettiva della consulenza, spiegata dalla dott.ssa A.A. per conto di M. C. Srl) sono state esaminate dal giudice di appello (e, prima ancora, dal giudice di primo grado).

4.4. Non sussistono, pertanto, fatti omessi che rendano inapplicabile la disciplina di cui all' art. 348 ter cod. proc. civ., atteso che i fatti dedotti dal contribuente ineriscono alla valutazione compiuta dalla CTR.

4.5. Ciò tenuto conto anche della circostanza che spetta, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020 ; Cass. n. 19547 del 04/08/2017 ; Cass. n. 24679 del 04/11/2013 ; Cass. n. 27197 del 16/12/2011 ; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

4.6. In buona sostanza, la ricorrente tende ad accreditare una diversa valutazione degli stessi fatti (essenzialmente l'insussistenza di un rapporto tra la dott.ssa A.A. e M. C. Srl che, peraltro, implicherebbe la diversa contestazione di operazioni soggettivamente e non oggettivamente inesistenti) per come già apprezzati dal giudice di appello, con conseguente inammissibilità della censura proposta.

5. In conclusione, vanno accolti il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo e rigettato il quarto. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti 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 primo e il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo e rigettato il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti 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.

Depositata in Cancelleria il 20 giugno 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza