



SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 2393/2017

UDIENZA DEL

09/10/2017 ore 09:30

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	LABRUNA	SALVATORE	Presidente
<input type="checkbox"/>	MISSAGLIA	ENRICO	Relatore
<input type="checkbox"/>	AONDIO	GIULIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

N°

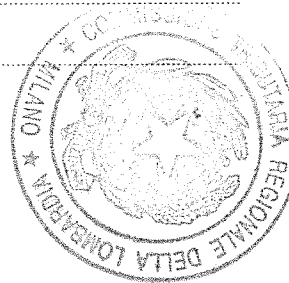
1714/2017

PRONUNCIATA IL:
09 ottobre 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL
10 novembre 2017

Il Segretario

Agostino Palumbo



ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sull'appello n. 2393/2017
depositato il 27/04/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 7354/2016 Sez:46 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO
contro:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dall'appellante:

difeso da:

DR. GALDI STEFANO
VIA ISCHIA 29 25125 BRESCIA BS

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB064T00321 IVA-OP.IMPONIB. 2009
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB064T00929 IVA-ALTRO 2010



R.G.A. 2393/2017
C.T.P. MI 7354/46/2016

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Concisa esposizione ex art. 36, c.2, n°2, d.lgs.546/92

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza; il Giudice relatore espone al Collegio i fatti e le questioni controverse, successivamente il Presidente ammette le parti costituite presenti alla discussione.

1) Oggetto del processo sono gli avvisi di accertamento indicati in frontespizio, emessi per gli anni di imposta 2009 e 2010 dalla Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia nei confronti di _____ con i quali non riconosceva la detrazione dell'IVA relativa ad operazioni di cessione di energia elettrica, ritenute oggettivamente inesistenti perché poste in essere, nell'ambito del gruppo _____ per esporre nella propria contabilità valori importanti al solo fine di accedere a canali bancari di finanziamento.

2) Per tali operazioni, meramente contabili ed asseritamente inesistenti nella realtà fattuale, era stato accertato un dovuto fiscale per maggiore IVA, interessi e sanzioni, rispettivamente di _____ per l'anno 2009 e di _____ per l'anno 2010. L

3) La _____ di Milano, con sentenza n. 7354/46/2016, riuniva i due ricorsi - rispettivamente presentati per ciascuno degli accertamenti indicati in frontespizio dalla _____ - e li respingeva condannando la ricorrente alle spese del giudizio.

4) Nel proprio atto d'appello _____ ha sostenuto di aver operato, pur senza avere una vera e propria struttura organizzativa, come trader e grossista nel settore dell'energia elettrica, senza far parte del gruppo _____ di non essere tenuta a registrare le proprie operazioni sulla Piattaforma dei Conti Energia (PCE) in assenza di effettivi scambi fisici di energia elettrica, avendo operato con contratti a termine, provati dai contratti e dalle fatture, la cui regolarità formale non è stata contestata; che la valutazione dell'operatività sociale si sarebbe dovuta condurre su tutto un intero esercizio e non sulle singole operazioni; che lo scopo, pur contestato, di ottenere maggiori finanziamenti bancari non sarebbe fiscalmente rilevante secondo



Cass. 15.5.2008 n. 12200; che in altro giudizio, promosso da _____ e per esso favorevolmente conclusosi, sarebbero emersi elementi a sostegno della liceità fiscale delle operazioni; che anche altre società indagate nell'ambito del medesimo P.V.C. hanno visto annullati dalle C.T.P. di Milano, Brescia e Cremona i rispettivi accertamenti fiscali; che, infine, non vi è stato alcun pregiudizio per l'Erario, in quanto le imposte dovute sono state regolarmente versate e la contestata indetraibilità dell'imposta IVA a fini meramente sanzionatori si porrebbe in contrasto con la neutralità dell'imposta e con i principi comunitari.

5) E' stato richiesto il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità Europea per contrasto con il principio di proporzionalità e con il principio di neutralità.

6) L'appellante, in relazione all'annualità del 2009, ha contestato l'applicabilità del raddoppio dei termini per l'accertamento in quanto i reati di cui al D.lgs. 74/2000 presuppongono -come dolo specifico- il fine di evadere le imposte, qui assunte.

7) In data 12.6.2017 questo Collegio ha accolto l'istanza di sospensione -ex art. 52, D.lgs. 546/92- dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'esecuzione dell'atto di accertamento.

8) L'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia, nelle proprie controdeduzioni ha illustrato la fittizietà delle operazioni, non trascritte nella PCE ed a suo dire sostanzialmente predisposte da un unico soggetto, apparentemente eseguite da società spesso senza dipendenti, operazioni nelle quali sono state movimentate le stesse quantità di energia con relativi margini.

9) Ha sostenuto esservi prova dell'appartenenza dell' _____ al gruppo _____ la contestualità ed irregolarità delle operazioni, e precisato di aver ripreso solo le operazioni "circolari" nelle quali la merce partiva da un fornitore per tornare allo stesso fornitore, senza con ciò contestare che la società abbia effettuato anche altre operazioni regolari.

10) Lo scopo delle vendite fittizie realizzate con operazioni inesistenti, era quello di presentare una contabilità efficace ad ottenere risorse finanziarie da istituti di credito.

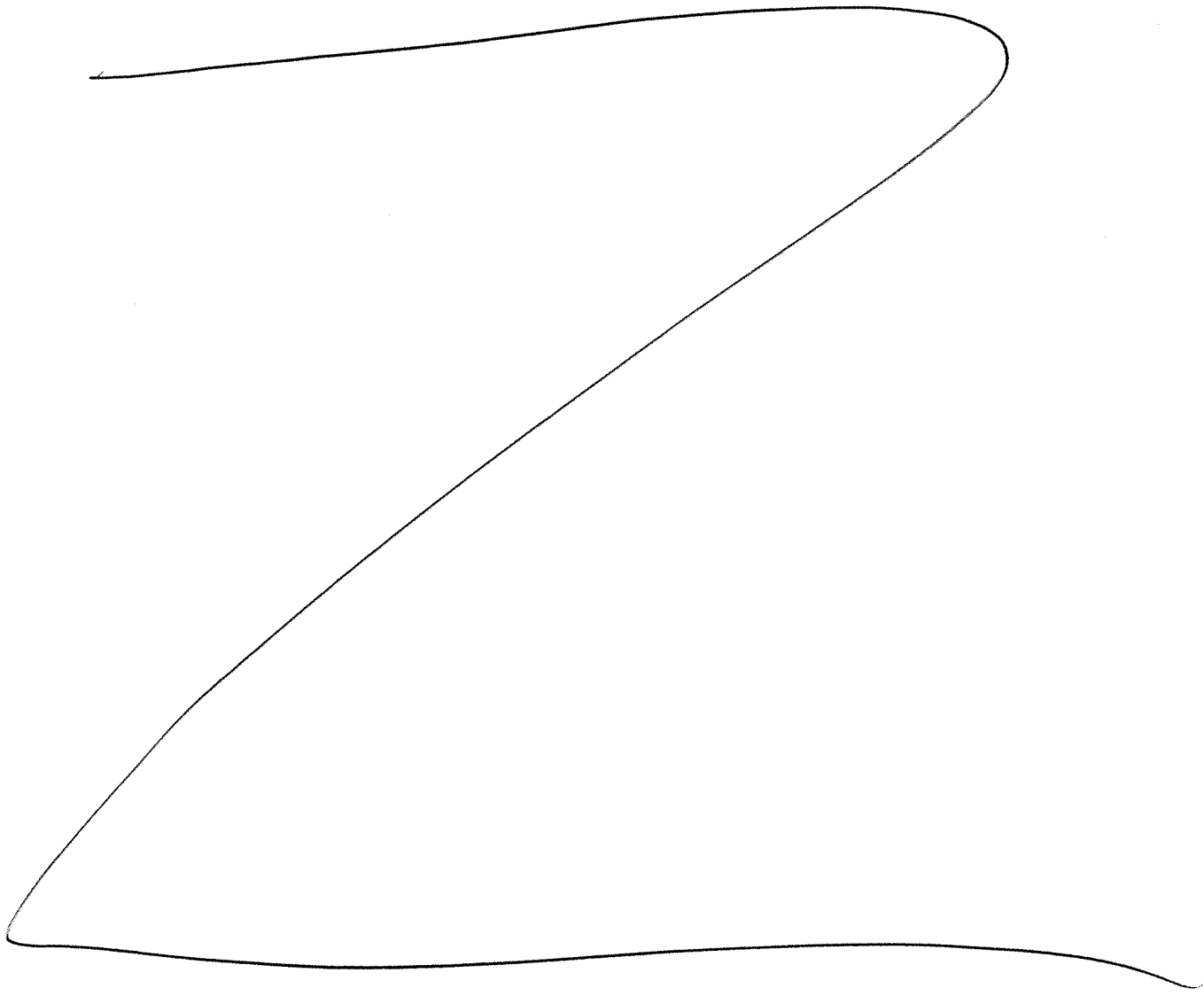
11) L'Ufficio ha ricordato che in varie pronunce la Corte di Cassazione ha confermato l'indetraibilità dell'IVA in capo all'utilizzatore di fatture per operazioni sottostanti



inesistenti, mentre l'IVA è contestualmente dovuta dall'emittente, in base al principio di cartolarità.

12) Sussisterebbe, pur in assenza di un vantaggio fiscale, il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 74, ma non risulta sia stata presentata alcuna denuncia.

Dopo aver sentito le parti, che hanno precisato in udienza le proprie conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti, acquisiti sufficienti elementi istruttori, il Collegio si ritira in camera di consiglio per deliberare sulla richiesta di rinvio pregiudiziale alla C.G.U.E.





MOTIVAZIONE

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n°4, d.lgs.546/92

13) L'Amministrazione Finanziaria ha contestato la mancata effettiva trasmissione del bene "energia" negoziato tra società dello stesso gruppo, in modo "circolare" per le medesime quantità in uscita ed in entrata.

14) L'Amministrazione Finanziaria non ha contestato il mancato versamento dell'imposta dovuta in relazione alle singole operazioni.

15) Non ha contestato irregolarità nella rappresentazione contabile delle operazioni stesse.

16) Ha contestato invece che le varie società non avessero una struttura operativa e che le operazioni fatturate fossero in realtà inesistenti, realizzate al "*fine principale di consentire al gruppo di accedere a canali di finanziamento altrimenti non accessibili*" (n.d.r. evidenziando fatturati superiori alla consistenza delle transazioni reali); sussiste, quindi, per l'ufficio impositore il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 74 anche se, in effetti, pur prescindendo da ogni valutazione sul dolo specifico di evasione fiscale, non risulta agli atti di causa alcuna denuncia in tal senso presentata dalla Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia, all'Autorità giudiziaria penale ex art. 331 c.p.p., nonostante che il pubblico ufficiale "*non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia*" quando "*sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria)*". Vds. Corte di cassazione, sentenza. n. 9974/2015, e Corte costituzionale, sentenza 247/2011.

17) Ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/72 ha escluso la detraibilità dell'IVA esposta nelle fatture in quanto ritenute inesistenti, restando fermo l'obbligo del versamento da parte dell'emittente le fatture.



18) Ai sensi dell'art. 6 comma 6 del D.lgs. 471 del 18.12.1997 ha applicato una sanzione pari all'ammontare della detrazione disconosciuta.

19) Dispone infatti l'art. 19 del D.P.R. 633/72 che *“è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitato a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”*.

20) Per converso l'art. 21 c. 7 del D.P.R. 26.10.72 n. 633 dispone che *“Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni delle fatture”*.

21) La Cassazione ha sempre ritenuto che il diritto alla detrazione non può essere esercitato *“in totale carenza del suo presupposto e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa”* (Cass. 10.6.2005 n. 12353; Cass. 10.6.2015 n. 12113).

22) In tale eventualità il tributo viene considerato “fuori conto” e la relativa obbligazione “isolata” dalla massa delle operazioni effettuate ed esclusa dal meccanismo di compensazione tra IVA “a valle” ed IVA “a monte” che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 D.P.R. citato.

23) Assume in tal caso la Cassazione che *“il principio si armonizza con la “neutralità” dell'IVA per i beni inerenti all'attività d'impresa, giustificata proprio dalla finalità della loro acquisizione finalizzata a successivi passaggi verso il consumatore “finale” ed inoltre trova una inequivoca conferma nel rilievo che il concedente in buona fede, avendo subito addebito per IVA in relazione ad un bene che in realtà non è mai entrato nel suo patrimonio e non è stato conferito in godimento all'utilizzatore, ha la facoltà di recuperare dal fornitore (apparente) il pagamento non dovuto di modo che verrebbe a beneficiare di un arbitrario arricchimento se potesse anche portare in deduzione la stessa somma”* (così Cass. n. 27934 del 2009 citata da Cass. 12115/2015).

24) Per il principio di cartolarità posto a base del sistema impositivo dell'IVA l'imposta è dunque dovuta ogni qualvolta la fattura sia emessa, seppure rifletta



un'operazione inesistente: non ne è consentita la detrazione per mancanza del presupposto di un effettivo acquisto di beni e servizi.

25) La *ratio* della normativa è evidentemente l'esigenza di evitare il rischio della perdita di entrate fiscali conseguenti all'utilizzazione in detrazione di una fattura emessa per operazioni inesistenti da parte di soggetti poi inadempienti o potenzialmente inadempienti ai propri obblighi fiscali.

26) Nel caso in cui un'operazione per la quale sia stata emessa e registrata fattura venga meno in tutto o in parte il cedente, ai sensi dell'art. 26 del citato D.P.R., nelle ipotesi e nel termine ivi previsto, ha diritto di registrare e portare in detrazione l'IVA, mentre a lui dovrà rivolgersi il cessionario per avere la restituzione dell'importo pagato, a titolo di rivalsa.

27) Solo l'applicazione di tale norma, ad avviso della Cassazione, assicurerebbe, nel rigoroso rispetto della normativa procedurale, la neutralità dell'IVA e, ad un tempo, eviterebbe il rischio di perdita di gettito fiscale per l'Erario.

28) In sostanza la detrazione dell'IVA per operazioni indebitamente fatturate per assenza della prestazione in esse indicata non è possibile.

29) Si domanda questo Collegio se – con riferimento allo specifico caso in esame di vendite ed acquisti che si affermano essere simulati – sia conforme ai principi comunitari la pretesa di richiedere di volta in volta l'imposta IVA sia al cedente che l'ha versata e non ha la possibilità, decorso il termine annuale, di ottenere il rimborso portandola a credito, che al cessionario al quale è inibita la detrazione.

30) Ciò avviene per tutti i successivi passaggi tra le varie società del Gruppo, che si concludono – nella prospettazione dell'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia – con l'apparente “riacquisto” da parte dello stesso soggetto dell'energia apparentemente in origine ceduta.

31) Tale fatto comporta di per sé la neutralizzazione di qualsiasi vantaggio fiscale, per effetto della “circolarità” delle cessioni e nessun danno erariale.

32) In assenza di frode sembra a questo Collegio che debba prevalere il principio di neutralità dell'imposta, più volte richiamato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, essendo qui esclusa ogni ipotesi di c.d. “frode carosello”, vertendosi se mai nell'ipotesi di contratti simulati.



33) Secondo costante giurisprudenza della C.G.U.E., la sesta direttiva si fonda sul principio di neutralità fiscale e dunque *“il diritto a deduzione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell’IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazione”* (così C.G.U.E. 6.7.2006 causa C-439/04 n. 47).

34) Il limite alla deduzione dell’IVA, secondo l’ordinamento comunitario, sembra essere rappresentato dall’esistenza di una frode diretta all’evasione dell’imposta.

35) In assenza di frode fiscale non appare proporzionato all’illecito rappresentato dall’emissione di fatture senza una corrispondente prestazione o cessione –illecito che certo sussiste- la negazione del diritto alla detrazione e l’ulteriore sanzione pari all’imposta sugli acquisti ritenuta indetraibile.



P.Q.M.

Visto l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), la Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 1[^], emette

ORDINANZA di rinvio pregiudiziale

per sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19 par. 3 lettera b) del Trattato sull'U.E. e dell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, il seguente quesito:

“Se, nell'ipotesi di operazioni ritenute inesistenti che non hanno determinato un danno all'Erario e non hanno arrecato alcun vantaggio fiscale al contribuente, la disciplina interna, risultante dall'applicazione dell'art. 19 (Detrazione) e 21, comma 7, (Fatturazione delle operazioni) del D.P.R. 633 del 26.10.1972 e dell'art. 6, comma 6, del D.lgs. 471 del 18.12.1997 (Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni), è conforme ai principi comunitari in materia di IVA elaborati dalla Corte di Giustizia dal momento che la simultanea applicazione delle norme interne determina:

- a) la reiterata e ripetuta indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti dal cessionario per ogni transazione contestata che riguarda il medesimo soggetto e la stessa base imponibile;*
- b) l'applicazione dell'imposta ed il pagamento del tributo per il cedente (e la preclusione della ripetizione dell'indebito) per le corrispondenti e speculari operazioni di vendita ritenute ugualmente inesistenti;*
- c) l'applicazione di una sanzione pari all'ammontare dell'imposta sugli acquisti ritenuta indetraibile”.*

Ai sensi dell'art. 295 c.p.c., applicato al processo tributario in virtù del rinvio dinamico di cui all'articolo 1, comma 2, d.lgs. 546/1992,

sospende

il presente procedimento in attesa della pronuncia della C.G.U.E.;



ordina

la trasmissione alla Cancelleria della Corte di Giustizia della presente ordinanza, unitamente a copia autentica dei seguenti atti di causa:

1. atti d'accertamento impugnati,
 2. sentenza n. 7354/46/16 della C.T.P. di Milano,
 3. atto d'appello di
 4. controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia,
- in plico raccomandato A.R. all'indirizzo di

Così deliberato in Milano, nella camera di consiglio del 9 ottobre 2017.

Il Presidente

dott. Salvatore Labruna