

Sentenza del 05/09/2023 n. 25890 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, avverso la sentenza n. 74/3/17 della Commissione tributaria provinciale di Cremona che aveva accolto i ricorsi di (Omissis) Srl in liquidazione contro gli avvisi di accertamento per II.DD. ed IVA 2009.

La CTR osservava in particolare che le pretese creditorie erariali erano infondate sia perchè le indagini penali correlate si erano concluse con l'archiviazione sia perchè ormai plurime decisioni di merito rese in cause analoghe avevano annullato gli atti impositivi nelle medesime impugnate, tanto che ormai il relativo trend giurisprudenziale poteva considerarsi consolidato.

Avverso la decisione ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate deducendo quattro motivi, poi illustrati con una memoria.

La società contribuente, nel frattempo fallita, non si è difesa.

Motivi della decisione Con il primo motivo, si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4 per avere la CTR ritenuto infondata la pretesa impositiva, con una motivazione apparente, limitandosi a rinviare al decreto di archiviazione emesso nei confronti degli amministratori di Green Network nonchè ad una sentenza di CTR favorevole alla contribuente n. 4468/2019 (erroneamente indicandola con il n. 4478/2019) senza riportarne i contenuti e gli argomenti, nè confrontarli con le allegazioni dell'Agenzia, peraltro citando anche la sentenza n. 4211/2019 favorevole all'Ufficio senza spiegare le ragioni per cui i citati precedenti a favore della contribuente sarebbero stati preferibili; sotto altro profilo, ad avviso della ricorrente, la motivazione della sentenza impugnata sarebbe affetta da una contraddittorietà insanabile atteso che, da un lato, il giudice di appello avrebbe fatto riferimento alle operazioni contestate in questione come oggettivamente inesistenti e, dall'altro, alle stesse come "evanescenti" - cosa diversa dall'inesistenza - per questo ritenendo infondata la pretesa fiscale.

Il motivo è infondato.

Per costante orientamento di questa Corte, il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), ossia dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla

decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. La sanzione di nullità colpisce, pertanto, non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e presentano "una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass. Sez. U, n. 8053 del 7/4/2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di "comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato", non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. Sez. U., n. 22232 del 3/11/2016). Come questa Corte ha più volte affermato, 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 obiettivamente 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, n. 22232 del 2016 ; Cass. sez. 6- 5, ord. n. 14927 del 15/6/2017 , Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288 ; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627 ; Cass., sez. 6-5, 28829 del 2021).

Nella specie, la motivazione della sentenza impugnata attinge la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost., comma 6, avendo il giudice di appello ritenuto illegittimi gli avvisi di accertamento in quanto essenzialmente: 1) il procedimento penale a carico degli amministratori di Green Network si era concluso con un decreto di archiviazione (nel quale il gip aveva affermato comunque la sua opinione circa la effettività delle operazioni reciprocamente fatturate di cui escludeva dunque positivamente la contestata "inesistenza") senza che l'Amministrazione si fosse opposta; 2) ad eccezione della sentenza n. 4211/2019 emessa nei confronti di EN. SA. dalla CTR della Lombardia, sezione di Brescia, a favore dell'Ufficio, i contenziosi tributari relativi a Green NetWork e alle società "corrispondenti", per i medesimi fatti, si erano conclusi con una "assoluta omogeneità" di pronunce favorevoli alle contribuenti (ad esempio, la sentenza della medesima CTR n. 4478/2019 - rectius n. 4468/19 - emessa nei confronti di Europe Energy ed altre emesse dalla CTR del Lazio nei confronti di Green NetWork) sul presupposto della "impossibilità di definire le operazioni intercorse tra Green Network e le varie società corrispondenti come operazioni inesistenti"; da qui la considerazione che, sebbene "il giudizio formatosi su Green Network non obbliga(ss)e, in senso formale, alla medesima soluzione nei confronti delle società interlocutrici, era tuttavia giocoforza concludere che non era nemmeno accettabile pervenire a statuizioni diverse a fronte della identica (anzi medesima) situazione"; al riguardo, ad avviso della CTR, si era formata e consolidata una communis opinio giurisprudenziale in ordine alla "non inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate tra Green Network e le società interlocutrici, come rilevate dalla polizia tributaria, il che faceva venire meno il presupposto della pretesa tributaria costituito dalla assunta "inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate.

Non è dato ravvisare neppure una "insanabile contraddittorietà" tra le diverse statuizioni della motivazione della sentenza impugnata atteso che il riferimento all'aggettivo "evanescenti" relativamente alle operazioni in questione è effettuato dal giudice di appello come inciso finale - peraltro in forma dubitativa - ("forse l'aggettivo "evanescenti" potrebbe rendere meglio l'idea raggiunta da chi scrive ma è chiaro che si tratta di altra cosa rispetto a quella fiscalmente sanzionata") senza intaccare la considerazione circa l'avvenuto consolidamento di una communis opinio giurisprudenziale in ordine alla "non inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate tra Green Network e le società interlocutrici e, dunque, in ordine al venire meno del presupposto impositivo costituito dalla "inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate.

Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell' art. 654 c.p.p., art. 2909 c.c., art. 337 c.p.c., comma 2, richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 1 , comma 2, artt. 11 e 117 Cost., 4 , par. 3 TUE, per avere la CTR ritenuto infondata la pretesa tributaria attribuendo autorità giuridicamente vincolante: 1) a sentenze che, oltre a non essere passate in cosa giudicata (per essere state le uniche due pronunce citate n. 4211/2019 e 4468/2019 oggetto di impugnazione, rispettivamente da En. Sa e dall'Ufficio), erano riferite a parti diverse (come Green Network o En. Sa) e riguardavano diversi anni di imposta; 2) al decreto di archiviazione sebbene l' art. 654 c.p.p. escludesse qualsiasi autorità nel procedimento tributario a pronunce penali non costituenti sentenze pronunciate in seguito a giudizio.

Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., D.P.R. n. 663 del 1972, art. 19, comma 1, artt. 63, 168, 203, 273 della Direttiva 2006/112/CE , D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2, conv. in L. n. 44 del 2012 per avere la CTR escluso che le operazioni fatturate da Green Network a (Omissis) fossero oggettivamente inesistenti, dando rilievo - nel fare riferimento alla sentenza della CTR della Lombardia n. 4468/2019 nonché (senza indicarne il numero) alla sentenza della CTR del Lazio n. 9262/2018 relativa a Green Network - a considerazioni astratte come il fatto che (Omissis) non facesse parte del gruppo Green Network o che nel mercato elettrico fossero usuali le transazioni back to back, con saldo (c.d. netting) al termine delle stesse, ovvero che Green Network, ma non (Omissis), avesse tratto ingenti profitti dalle operazioni in questione; con ciò, la CTR avrebbe trascurato, in violazione dell' art. 2729 c.c., di riportare le circostanze addotte dalla contribuente agli elementi indiziari contestati dall'Ufficio (operazioni poste in essere da un unico soggetto che, sebbene con differenti denominazioni, aveva agito come cliente e come fornitore; transazioni reciproche di acquisto e di vendita sempre perfettamente corrispondenti sia nella quantità di energia che nei corrispettivi sicchè il saldo era sistematicamente pari a zero;

mancata consegna effettiva del bene e, dunque, assenza di circolazione fisica del quantitativi di energia fatturati; mancata registrazione delle operazioni presso il GME) considerando, in sostanza, detraibile l'Iva scontata sull'effettuazione di operazioni meramente fatturate; peraltro, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe, altresì, erroneamente attribuito rilevanza, sebbene avente carattere provvisorio e sommario, al decreto di archiviazione penale e alla mancata opposizione dell'Amministrazione; infine, sarebbe stato violato anche l' art. 2697 c.c., in quanto, una volta provata dall'Erario, in base ai rilevati elementi indiziari, la mancanza di alcun significato

economico delle operazioni poste in essere dalla contribuente, sarebbe dovuto ricadere su quest'ultima l'onere di fornire la prova contraria, nella specie non assolto.

Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 , comma 1, artt. 63 , 168, 203, 273 della Direttiva 2006/112/CE per avere la CTR - nel rinviare alla sentenza n. 4468/2019- ritenuto che essendo stata dichiarata e corrisposta l'Iva dovuta da Green Network fatturante non poteva negarsi alla contribuente la detrazione dell'Iva sugli acquisti, sebbene non fosse detraibile l'Iva scontata su operazioni non reali ma meramente fatturate. In tale modo, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe disatteso i principi affermati dalla Corte di giustizia nella sentenza dell'8 maggio 2019, causa C-712/17, EN. SA Srl (secondo cui "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") atteso che, nella specie, non risultava che Green Network, emittente le fatture, avesse, altresì, rettificato il proprio debito di imposta puramente cartolare, emettendo note di credito che annullassero quelle fatture e con esse il diritto a detrazione da parte di (Omissis).

I motivi secondo e terzo - da analizzarsi congiuntamente per connessione- sono fondati nei termini di seguito indicati, con assorbimento del quarto motivo.

Nella sentenza impugnata la CTR ha ritenuto illegittima la pretesa impositiva sostanzialmente in quanto 1) l'indagine penale nei confronti degli amministratori della fatturante Green Network "si era arenata su un decreto di archiviazione"; 2) si era formata e consolidata una communis opinio giurisprudenziale in ordine alla "non inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate tra Green Network e le società interlocutrici.

Invero, il provvedimento di archiviazione pronunciato in sede penale ex art. 408 c.p.p. non rientra tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata nel processo tributario, giusta disposto dell' art. 654 c.p.p. e della L. n. 516 del 1982 , art. 12 (Cass. n. 3423 del 2021) e non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice tributario, poichè, a differenza della sentenza pronunciata all'esito del dibattimento, detto decreto ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo ad alcuna preclusione, non rientrando nemmeno tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata giusta il disposto dell' art. 654 c.p.p. (Cass. n. 16649 del 2020 ; Cass. sez. 5, n. 7202 del 2023). Il precedente reso in sede penale, quindi, non condizionava nè limitava il ragionamento presuntivo che il Giudice tributario avrebbe dovuto svolgere, ai sensi dell' art. 2729 c.c..

Ugualmente, premesso che solo con riferimento all'interpretazione di norme processuali, gli "stabili approdi interpretativi della S.C., eventualmente a Sezioni Unite,(...) assumono il valore di "communis opinio" tra gli operatori del diritto, se connotati dai caratteri di costanza e ripetizione" (Cass. sez. U, n. Sez. U, Sentenza n. 4135 del 12/02/2019), il giudice di appello, nel ritenere superabile il quadro indiziario emerso dal p.v.c. della G.d.F. in ordine ad un meccanismo di vendite fittizie di energia elettrica effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori, in base ad un assunto consolidamento di una "communis opinio" giurisprudenziale circa la "non inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate tra Green Network e le società interlocutrici stante la "assoluta omogeneità di risposte favorevoli alle contribuenti" (vengono richiamate a sostegno sostanzialmente della tesi della contribuente della qualificazione delle operazioni in questione come transazioni effettive di trading c.d. back to back, la sentenza n. 4478/2019- rectius n. 4468/2019 della CTR della Lombardia e genericamente altre sentenze della CTR del Lazio nei confronti di Green Network) è incorso in un vizio del ragionamento presuntivo, trascurando di valutare, nel loro complesso (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 5787 del 13/03/2014 ; sez. 5, n. 16825 del 7/8/2020), alla luce dei principi affermati dalla Corte di Giustizia nella sentenza dell'8 maggio 2019, causa C-712/17, gli elementi fattuali adottati dall'Ufficio a sostegno della ripresa tributaria (operazioni poste in essere da un unico soggetto che, sebbene con differenti denominazioni, aveva agito come cliente e come fornitore; transazioni reciproche di acquisto e di vendita, nelle stesse date o in date vicine, sempre perfettamente corrispondenti sia nella quantità di energia che nei corrispettivi sicchè il saldo era sistematicamente pari a zero; mancata consegna effettiva del bene e, dunque, assenza di circolazione fisica dei quantitativi di energia fatturati; rinvenimento nel computer in uso a Green Network di un prospetto riassuntivo dei contratti sottoscritti tra le varie società per quantità di energia uguali nel totale; mancata registrazione delle operazioni presso il GME, conseguimento da parte di (Omissis) di un "margine" a fronte dell'emissione e dell'annotazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, come da stralci del p.v.c. riportati in ricorso). Nè, peraltro, la condivisione da parte della CTR delle conclusioni - in termini di "impossibilità di definire le operazioni intercorse tra Green Network e le varie società corrispondenti come operazioni inesistenti" - contenute nei citati precedenti favorevoli alle contribuenti (sentenza n. 4478/2019-rectius n. 4468/2019 della CTR della Lombardia nei confronti di Europe Energy e genericamente altre sentenze della CTR del Lazio nei confronti di Green Network) viene effettuata in considerazione del passaggio in giudicato di questi ultimi e di una efficacia riflessa degli stessi nei confronti di soggetti rimasti estranei a quei procedimenti (il che per giurisprudenza di questa Corte sarebbe stato, comunque, ammesso entro limiti molto ristretti, v. ex plurimis, Cass.28651 del 2021) essendosi il giudice di appello limitato ad affermare che "pur nella consapevolezza che il giudizio formatosi su Green Network non obbliga(ss)e, in senso formale, alla medesima soluzione nei confronti delle società interlocutrici,... non era nemmeno accettabile pervenire a statuizioni diverse a fronte della identica (e anzi medesima) situazione".

In conclusione, vanno accolti il secondo e terzo motivo nei termini indicati in motivazione, rigettato il primo, assorbito il quarto, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione ai motivi come accolti - e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso nei termini indicati in motivazione, rigetta il primo, dichiara assorbito il quarto motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza