Sentenza del 12/09/2023 n. 26374 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia riguarda l'impugnativa da parte di (Omissis) Srl , in persona del legale rappresentante pro tempore, di un avviso di accertamento con il quale la Direzione provinciale delle entrate di Brescia, a seguito di p.v.c. della polizia tributaria di Roma nell'ambito di un'indagine penale svolta nei confronti di (Omissis) Spa e di altre società collegate operanti nel settore del commercio all'ingrosso nel mercato telematico dell'energia elettrica, aveva recuperato, per il 2014, l'Iva indebitamente detratta - oltre sanzioni - in relazione a fatture emesse da (Omissis) Spa e da società a quest'ultima collegate e/o vicine, nei confronti della contribuente afferenti ad operazioni di trading di energia elettrica ritenute oggettivamente inesistenti; in particolare, ad avviso dell'Amministrazione, in base alle indagini della G.d.F., (Omissis) Spa avrebbe organizzato una rete di società, alcune delle quali prive di una struttura operativa, facenti capo ai medesimi soggetti (Gruppo (Omissis)), che acquistavano e vendevano reciprocamente - nelle medesime date o in date vicine- energia elettrica sul mercato telematico realizzando un meccanismo circolare in forza del quale le quantità di energia comprate erano sempre pari a quelle vendute e i corrispettivi pagati da ciascuna società per gli acquisti sempre pari quelli incassati per le rivendite alle altre società della rete (c.d. operazioni chiuse a saldo zero) al fine principale di consentire all'effettivo dominus (Gruppo (Omissis)) di accedere a canali di finanziamento dagli istituti di credito; ne conseguiva un meccanismo di fatturazione reciproca meramente cartolare afferente ad operazioni asseritamente fittizie - peraltro non tracciate neanche presso il Gestore dei Mercati Energetici (GME) - in relazione alle quali l'Iva attiva era stata regolarmente versata mentre quella passiva sugli apparenti acquisti risultava indebitamente detratta.

2.La società contribuente impugnava il suddetto avviso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brescia che, con sentenza n. 134/04/2021, accoglieva parzialmente il ricorso limitatamente alla domanda subordinata di riduzione delle sanzioni (disposta nella misura del 30%).

3. Avverso la sentenza di primo grado, (Omissis) Srl proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, deducendo trattarsi di comuni operazioni di trading c.d. back to back, tipiche del mercato elettrico, con saldo del dare e dell'avere (c.d. netting) al termine delle negoziazioni medesime, la insussistenza del presunto "Gruppo" unitario nonchè la mancanza di alcun danno erariale per avere le controparti coinvolte sempre provveduto al versamento delle relative imposte dovute. Controdeduceva l'Ufficio spiegando appello incidentale in relazione alla disposta riduzione nella misura del 30% delle sanzioni.

4.La CTR della Lombardia, con sentenza n. 1328/26/2022, depositata in data 5 aprile 2022, rigettava l'appello principale della società contribuente e accoglieva quello incidentale dell'Agenzia.

5. In punto di diritto, la CTR, per quanto di interesse, ha osservato che l'Ufficio aveva fornito "corposi" elementi presuntivi della fittizietà delle operazioni di trading di energia effettuate tra società - inclusa la contribuente- del medesimo Gruppo (Omissis), in modo circolare, per le medesime quantità in entrata e in uscita al fine principale di consentire al Gruppo di accedere a canali di finanziamento da parte di istituti di credito. In particolare 1) difettava la normale finalità speculativa sia per essere le dette operazioni coordinate e preordinate da un unico dominus sia per la coincidenza degli importi fatturati; 2) (Omissis) aveva tenuto traccia - nei propri files rinvenuti dalla G.d.f. - delle fatture portate allo sconto dalle varie società coinvolte; 3) la consegna fisica dell'energia - nella specie mai avvenuta - assumeva un rilievo assoluto nell'ambito delle previsioni contrattuali; 4) era mancata la registrazione delle transazioni sul PCE (piattaforma conti energia) e sui POD (contatore che misura la quantità di energia elettrica fornita al consumatore finale); 5) la mancanza di strutture operative in alcune delle società (tra cui la contribuente) coinvolte nelle operazioni assumeva rilievo atteso che "in un settore specialistico, quale quello dell'energia, la caratteristica fondamentale dell'operatore doveva essere proprio la dotazione di personale tecnico ed esperto del settore che fosse in grado di analizzare il mercato per potere effettuare le scelte imprenditoriali più convenienti"; 6) era irrilevante l'incontestato avvenuto versamento dell'imposta indicata nelle relative fatture, atteso che, ai sensi dell' art. 19 del D.P.R. n. 633/72 , il diritto alla detrazione non poteva essere esercitato in totale carenza del suo presupposto e cioè dell'acquisto (o importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa; peraltro, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del medesimo decreto, l'imposta era dovuta laddove emessa la fattura, seppure relativa ad un'operazione inesistente, ma in tal caso non era consentita - come nella specie-la detrazione per mancanza del presupposto di un effettivo acquisto di beni e servizi. Il giudice di appello ha richiamato, al riguardo, la sentenza dell'8 maggio 2019, causa C-712/17, nella quale la Corte di giustizia ha affermato la compatibilità degli artt. 19 e 21 , comma 7, del D.P.R. n. 633/72 con la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, purchè il diritto nazionale consenta di rettificare il debito di imposta - risultante dall'obbligo di assolvere l'Iva indicata in fattura anche per un'operazione inesistente - qualora l'emittente la stessa, non in buona fede, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale. Quanto alle sanzioni, premessi i principi dalla Corte di giustizia, causa C-712/17, e richiamato l' art. 7 , comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997 (che consentiva una possibile rimodulazione fino al 50% del minimo edittale), il giudice di appello ha ritenuto non giustificata la riduzione delle sanzioni al 30% disposta dalla CTP non sussistendo alcuna norma di legge a supporto di tale quantificazione nè essendo stato esposto il criterio utilizzato per tale rideterminazione.

6.Avverso la suddetta sentenza, la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

7. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

8. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Mauro Vitiello ha fatto pervenire le sue conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento dei motivi secondo e terzo del ricorso e la declaratoria di inammissibilità del primo. 9.La società ha depositato istanza per la discussione orale in pubblica udienza e memoria ex art. 378 c.p.c. 10. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1.Con il primo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 1, comma 2, 36, comma 2, n. 4 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , 132, comma 2, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. avere la CTR - con una motivazione apparente, siccome illogica e contraddittoria - ritenuto oggettivamente inesistenti le operazioni di trading in questione sulla base di valutazioni inappropriate (assenza di scambio fisico di energia elettrica, mancanza di finalità speculativa, coincidenza degli importi fatturati; mancata registrazione del passaggio di energia sulla PCE e sui POD; assenza di dotazione di personale tecnico ed esperto del settore; irrilevanza dell'avvenuto versamento delle imposte dovute) senza argomentare in ordine alle ragioni difensive addotte dalla contribuente (irrilevanza della consegna fisica dell'energia elettrica trattandosi di operazioni di trading "a termine" nettizzate del tipo back to back non soggette come tali a registrazione sulla PCE; sussistenza di un reale rischio d'impresa consistente nel "rischio di credito" cui le società coinvolte risultavano esposte; riferibilità della società ai coniugi A.A., con specifica esperienza nel settore, ed esternalizzazione, mediante affidamento in outsourcing, dei servizi connessi alle proprie attività; mancanza di prove in ordine alla assunta "strumentalità" della società contribuente rispetto al Gruppo (Omissis); assenza di alcun danno erariale).

Il motivo è infondato.

Va ribadito 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, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016 , Rv. 641526 - 01). La motivazione della sentenza impugnata sicuramente non rientra nei paradigmi invalidanti di cui a tale arresto giurisprudenziale, esprimendo argomentazioni pienamente intellegibili e logicamente correlate all'oggetto del gravame devoluto. Difatti, la Commissione Tributaria Regionale ha motivato la conferma della legittimità dell'avviso, quanto alla ripresa Iva, alla luce di una serie di "corposi" elementi indiziari forniti dall'Ufficio circa la inesistenza oggettiva delle operazioni di trading di energia elettrica in questione, quali: 1) la assenza di finalità speculativa sia per essere state le operazioni in questione coordinate e preordinate da un unico soggetto sia per la coincidenza degli importi fatturati; 2) rinvenimento presso la sede di (Omissis) di files nei quali vi era traccia di quali fatture fossero state portate allo sconto dalle varie società coinvolte; 3) mancata consegna fisica dell'energia elettrica e mancata registrazione dei passaggi del bene sulla PCE e sui POD confermata dal Gestore dei mercati energetici (GME); 4) rilevanza della assenza di strutture operative dovendo essere la caratteristica fondamentale dell'operatore proprio "la dotazione di personale tecnico ed esperto del settore in grado di analizzare il mercato per poi effettuare le scelte imprenditoriali più convenienti"; 5) l'inconferenza dell'assunto in merito alla

mancata sottrazione all'erario delle imposte dovute per avvenuto versamento delle stesse da parte della contribuente e delle altre società coinvolte nelle operazioni atteso che non era possibile la detrazione dell'Iva per operazioni oggettivamente inesistenti difettando il presupposto dell'acquisto (o dell'importazione) di beni o servizi nell'esercizio dell'impresa. Tali elementi indiziari renderebbero dunque, ad avviso del giudice di appello, 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. Trattasi dunque di un apparato argomentativo ben al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Cass., Sez. U, 8053/2014 ; Cass. sez. 5, Sentenza n. 11106 del 06/04/2022). 2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, degli artt. 19 e 21 , comma 7, del D.P.R 633 del 26 ottobre 1972 , così come interpretati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 8 maggio 2019, causa C-712/2017, per avere la CTR, in violazione dei principi comunitari di neutralità dell'Iva e di proporzionalità, ritenuto legittimo l'avviso di accertamento negando la detraibilità dell'Iva sulle fatture ricevute nonostante il regolare versamento dell'Iva indicata nelle fatture da parte della contribuente e di tutte le altre società coinvolte nelle operazioni in assenza di qualsiasi danno all'erario e definitiva eliminazione di alcun "rischio di perdita di gettito fiscale".

Il motivo è infondato.

La presente controversia involge la verifica del diritto alla detrazione dell'Iva da parte della società contribuente - oggetto di ripresa con l'avviso di accertamento impugnato - in relazione all'energia elettrica acquistata mediante operazioni di trading intercorse con le società del "Gruppo (Omissis)" e altre ad esse collegate/vicine risultate, in base alle indagini condotte dalla G.d.F., oggettivamente inesistenti.

In particolare, come si evince dalla sentenza di appello, ad avviso dell'Ufficio, alla luce degli elementi emersi nel corso di un'indagine di Polizia giudiziaria, si sarebbe trattato di operazioni di trading di energia elettrica meramente cartolari, atteso che le transazioni aventi ad oggetto il bene energia sarebbero avvenute senza alcuna consegna fisica dello stesso, tra società del Gruppo (Omissis) e altre ad esso collegate o vicine, in modo circolare, per le medesime quantità in uscita e in entrata, al fine principale di consentire al Gruppo di accedere a canali di finanziamenti da parte degli Istituti di credito.

Questa Corte ha chiaramente affermato che "In tema d'IVA, in attuazione del principio di cartolarità posto a base del sistema impositivo va escluso il diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione ad operazioni oggettivamente inesistenti non assumendo rilievo che il cessionario abbia versato al cedente l'ammontare del tributo sulla base della regolarità formale dell'operazione dal punto di vista contabile e fiscale, atteso che l'imposta è dovuta ogniqualvolta la fattura sia emessa, seppure per un'operazione non avvenuta o non avvenuta nei termini in essa descritti" (Cass., Sez. 6 - 5, ord. n. 12111 del 10/06/2015 ; in termini, Cass., Sez. 5, sent. n. 1565 del 27/01/2014 ; Sez. 5, sent. n. 10939 del 27/05/2015, Rv. 635942; n. 20060 del 07/10/2015, Rv. 636663; ord. n. 11873 del 2018; ord. n. 9721 del 19/04/2018, Rv. 647833, p. 7.1 e segg.; ord. n. 4344 del 14/2/2019); come affermato, infatti, dalla Corte di giustizia il diritto alla detrazione implica indefettibilmente la effettiva debenza della imposta indicata in fattura, non essendo, pertanto, sufficiente a

consentire l'esercizio del diritto alla detrazione la mera indicazione in fattura della imposta, qualora questa "non corrisponda ad un'operazione determinata, perchè è più elevata di quella dovuta per legge o perchè l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'IVA" (la decisione capostipite è la sentenza della Corte di giustizia CE, in data 13.12.1989, in causa C- 342/87, Genius Holding BV; sentenza 27 giugno 2018, nelle cause riunite C-459/17 e C-460/17, SGI, Valèriane SNC contro Ministre de l'Action et des Comptes publics, secondo cui "l' art. 17 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, dev'essere interpretato nel senso che, per negare al soggetto passivo destinatario di una fattura il diritto di detrarre l'IVA menzionata su tale fattura, è sufficiente che l'amministrazione stabilisca che le operazioni alle quali tale fattura corrisponde non sono state effettivamente realizzate").

9.La Corte di giustizia, con la sentenza dell'8 maggio 2019, causa C-712/17-chiamata a pronunciarsi nella controversia, promossa dalla società (Omissis), sulla compatibilità degli artt. 19 e 21 , comma 7, del D.P.R. n. 633/72 con gli artt. 168 e 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, - ha dichiarato 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".

Nella detta pronuncia, la Corte di giustizia ha precisato che "nella situazione particolare di cui al procedimento principale, le prescrizioni stabilite agli artt. 168 e 203 della direttiva IVA si impongono 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'(Omissis) era dunque debitrice verso l'Erario 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'articolo 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 (punto 28). Per tali motivi, il giudice del rinvio chiede 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'(Omissis), violi il principio di neutralità dell'IVA (punto 29). E' vero che il meccanismo di detrazione dell'IVA, quale previsto dagli artt. 167 e seguenti della direttiva IVA , mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, purchè esse siano soggette all'IVA. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, a condizione che tali attività siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenze del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 27, e del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punto 38) (punto 30). Tuttavia, anche la lotta contro la frode, l'evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 46). Orbene, 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 (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 31). (punto 31). In quest'ottica, l'obbligo di cui all'art. 203 di tale direttiva mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 32).(punto 32). Tuttavia, in forza del principio di proporzionalità, detto obbligo non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA. Orbene, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il rispetto del principio di neutralità 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).(punto 33). Nella fattispecie, dalle spiegazioni fornite alla Corte dal giudice del rinvio emerge che l'(Omissis) ha consapevolmente emesso fatture non corrispondenti ad alcuna operazione reale. In tali circostanze, tale società non può avvalersi della sua buona fede. Per contro, sempre secondo il giudice del rinvio, le vendite fittizie di energia elettrica tra le società interessate non hanno dato origine ad alcuna perdita di gettito fiscale. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 47 delle sue conclusioni, ciò deriva dal fatto che le società coinvolte hanno regolarmente assolto l'IVA gravante sulle loro vendite di energia elettrica e che, avendo poi riacquistato gli stessi quantitativi di energia elettrica al medesimo prezzo, hanno detratto un importo IVA identico a quello che avevano assolto(punto 34). In tali circostanze, dal punto 33 della presente sentenza emerge che la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, impone agli Stati membri di consentire all'emittente di una fattura relativa a un'operazione inesistente di richiedere il rimborso dell'imposta, indicata su tale fattura, che egli ha dovuto assolvere, qualora abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale. (punto 35).

Posto quanto sopra, nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi correttamente sussumendo nella fattispecie delle operazioni oggettivamente inesistenti gli elementi indiziari emersi dall'indagine di Polizia Giudiziaria, concretantesi - al pari di quelli valorizzati nella pronuncia della Corte di Giustizia sopra richiamata - sostanzialmente

nell'effettuazione di operazioni di rivendita degli stessi quantitativi di energia elettrica allo stesso prezzo tra le società del medesimo gruppo, in maniera circolare, di modo che tali società li vendevano e riacquistavano, contestualmente, al medesimo prezzo senza perdita di gettito fiscale avendo le società coinvolte regolarmente assolto l'IVA gravante sulle loro vendite di energia elettrica, detraendo, nel riacquistare gli stessi quantitativi di energia elettrica al medesimo prezzo, un importo IVA identico a quello che avevano assolto. Da qui la legittimità della ripresa Iva stante l'indetraibilità dell'imposta in carenza del suo presupposto costituito da un effettivo acquisto di beni e servizi.

3. Con il terzo motivo, si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione del principio di proporzionalità di cui all' art. 5 TFUE , così come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 8 maggio 2019, causa C-712/2017 per avere la CTR - a fronte della decisione della CTP che aveva ridotto le sanzioni al 30 % - riformato la decisione mantenendo ferma la sanzione inizialmente irrogata in misura integrale - pari al 100% dell'imposta - in violazione del principio comunitario di proporzionalità.

Il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate.

Quanto alle sanzioni irrogate dall'Ufficio con riguardo alla ripresa relativa alle operazioni di trading di energia elettrica, va osservato che con la sentenza sopra richiamata la Corte di Giustizia ha dichiarato che "I principi di proporzionalità e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) devono essere interpretati nel senso che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, essi ostano a una norma di diritto nazionale in forza della quale la detrazione illegale dell'IVA è punita con una sanzione pari all'importo della detrazione effettuata". In particolare, si è affermato che "In primo luogo, al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a reprimere, nonchè delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 60 e giurisprudenza ivi citata) (punto 40). A tal riguardo, occorre rilevare che, nella fattispecie, il diritto nazionale prevede, al fine di assicurare la corretta riscossione dell'IVA e di evitare la frode, una sanzione il cui importo non è calcolato in base al debito d'imposta del soggetto passivo, ma è pari all'importo dell'imposta indebitamente detratta da quest'ultimo. Infatti, poichè il debito d'imposta del soggetto passivo dell'IVA è pari alla differenza tra l'imposta dovuta per i beni e i servizi forniti a valle e l'imposta detraibile relativa ai beni e ai servizi acquisiti a monte, l'importo dell'imposta indebitamente detratta non corrisponde necessariamente a tale debito (punto 41). Ciò avviene in particolare nella controversia principale. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 63 delle sue conclusioni, dal momento che l'(Omissis) ha acquistato e venduto fittiziamente gli stessi quantitativi di energia elettrica al medesimo prezzo, il suo debito d'imposta a titolo dell'IVA, per tali operazioni, corrispondeva a zero. In tale situazione, una sanzione pari al 100% dell'importo dell'imposta indebitamente detratta a monte, irrogata senza tener conto del fatto che un medesimo importo dell'IVA era stato regolarmente assolto a valle e che l'Erario non aveva subito, in conseguenza, nessuna perdita di gettito fiscale, costituisce una sanzione sproporzionata rispetto all'obiettivo da essa perseguito. (punto 42). In secondo luogo, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, il principio di neutralità dell'IVA osta

altresì all'applicazione di una sanzione come quella prevista dal diritto nazionale. Infatti, in tale situazione, come indicato al punto 33 della presente sentenza, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è assicurato dalla possibilità, che dev'essere prevista dagli Stati membri, di rettificare le imposte indebitamente fatturate, purchè colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede o abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale. (punto 43). Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 57 delle sue conclusioni, l'irrogazione di una sanzione pari al 100% dell'importo dell'imposta indebitamente detratta priva di valore la facoltà di rettifica del debito d'imposta sorto a norma dell' art. 203 della direttiva IVA . Infatti, anche se tale debito può essere rettificato in assenza di rischio di perdita di gettito fiscale, un importo pari a quello dell'imposta indebitamente detratta continua a essere dovuto a titolo di tale sanzione. (punto 44).

Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi nell'avere - riformando, sul punto, la sentenza di primo grado che aveva ridotto nella misura del 30% le sanzioni irrogate - confermato la legittimità delle stesse nell'importo iniziale limitandosi ad affermare che "non esisteva alcuna norma di legge che (potesse) supportare una simile quantificazione nè il Collegio (aveva) esposto in sentenza il criterio utilizzato per la rideterminazione" senza verificare -sebbene dopo avere riportato in merito i principi della Corte di giustizia - la illegittimità delle sanzioni ove irrogate nella misura pari all'importo della detrazione effettuata.

In conclusione, va accolto il terzo motivo, rigettati il primo e il secondo, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto- e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo e il secondo, cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza