

Sentenza del 12/09/2023 n. 26382 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia riguarda l'impugnativa da parte di JMS Srl , in persona del legale rappresentante pro tempore, di diversi avvisi di accertamento con i quali la Direzione provinciale delle entrate di (Omissis), a seguito di p.v.c. della polizia tributaria di (Omissis) nell'ambito di un'indagine penale svolta nei confronti di Green Network Spa e di altre società collegate operanti nel settore del commercio all'ingrosso nel mercato telematico dell'energia elettrica, aveva recuperato, per gli anni 2009-2013, l'Iva indebitamente detratta - oltre sanzioni - in relazione a fatture emesse da Green Network Spa nei confronti della contribuente, quale società "cartiera" o "strumentale" 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., Green Network Spa avrebbe organizzato, negli anni in oggetto, una rete di società, facenti capo ai medesimi soggetti (Gruppo Green Network), 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 a 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 Green Network) 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 i suddetti avvisi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di (Omissis) che, previa riunione, con sentenza n. 560/05/2017, rigettava i ricorsi recependo la ricostruzione dell'Ufficio in ordine alla configurazione delle operazioni di trading in questione come oggettivamente inesistenti.

3. Avverso la sentenza di primo grado, JMS Srl proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di (Omissis), 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, l'esclusione di "collegamenti personali" con Green Network nonchè la mancanza di alcun danno erariale per avere le controparti coinvolte sempre provveduto al versamento delle relative imposte dovute. Controdeduceva l'Ufficio chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

4. La CTR della Lombardia, sezione staccata di (Omissis), con sentenza n. 1525/23/2020, depositata in data 8 luglio 2020, accoglieva l'appello della società contribuente.

5. In punto di diritto, la CTR, per quanto di interesse, ha osservato che al- pur suggestivo- quadro indiziario descritto nel p.v.c. della Polizia tributaria in ordine all'ipotesi di un sistema di fatturazioni incrociate esclusivamente cartaceo - afferente ad operazioni di trading di energia elettrica oggettivamente inesistenti - posto in essere da Green Network con una serie di società "corrispondenti" - tra cui la contribuente - al fine di incrementare "a comando" i propri ricavi o i propri costi, erano opponibili due ordini di considerazioni. La prima era che l'indagine penale nei confronti degli amministratori di Green Network, avviata soltanto per reati fiscali, si era conclusa con un decreto di archiviazione (nel quale il GIP aveva affermato comunque la sua tesi circa l'effettività delle operazioni reciprocamente fatturate); la seconda considerazione era che si era formata 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 atteso che- ad eccezione della sentenza (n. 4211/2019) nei confronti di ENSA emessa dalla CTR della Lombardia, sezione staccata di (Omissis), a favore dell'Ufficio, dopo avere rimesso alla CGUE, la questione della compatibilità comunitaria della normativa nazionale in materia di annotazione di costi per operazioni inesistenti- sussisteva una assoluta omogeneità di risposte favorevoli alle società contribuenti, tra cui la sentenza n. 4478/19 (rectius: 4468/19) della medesima Commissione Regionale, sul presupposto della impossibilità di definire le operazioni intercorse tra Green Network e le varie società corrispondenti come operazioni inesistenti; in particolare, ad avviso del giudice di appello, avendo la Green Network "incassato" sentenze favorevoli presso la CTP di Roma e la CTR del Lazio, "pur nella consapevolezza che il giudizio formatosi su Green Network non obbligasse, 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 tal modo, risultava "colpita" alla radice la fondatezza degli avvisi impugnati il cui presupposto logico e normativo era costituito dalla "inesistenza" delle operazioni reciprocamente fatturate, con assorbimento di ogni altra eccezione sollevata dalla contribuente.

6. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

7. La società contribuente 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 del ricorso.

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 violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , artt. 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.

2. Il motivo è infondato.

3. 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 (Cost., art. 111, 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).

4. Nella specie, la motivazione della sentenza impugnata attinge la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dalla Cost., art. 111, 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 (Omissis), 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 obbligasse, 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.

5. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 654 c.p.p., 2909 c.c., 337, comma 2, c.p.c., richiamato D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 1 , comma 2, Cost., 11 e 117, 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.

6. 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 , 2729 c.c., del D.P.R. n. 663 del 72, 19, comma 1, 63, 168, 203, 273 della Direttiva 2006/112/CE , del D.L. n. 16 del 2012 , 8, comma 2, conv. in L. n. 44 del 2012 per avere la CTR escluso che le operazioni fatturate da Green Network a JMS 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 JMS 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 JMS, avesse tratto ingenti profitti dalle operazioni in questione; con ciò, la CTR avrebbe trascurato, in violazione dell' art. 2729 c.c., di rapportare 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 quantitativo 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.

7. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 19 , comma 1, 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 JMS.

8. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di punti di fatto decisivi e controversi per il giudizio avendo la CTR ritenuto infondata la pretesa tributaria limitandosi a citare le sentenze n. 4211/2019 e 4468/2019, l'una contraria all'altra, e genericamente le sentenze della CTR del Lazio relative a Green Network, senza valutare gli elementi di fatto contestati dall'Ufficio circa l'inesistenza oggettiva delle operazioni in questione.

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

10. 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.

11. 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 degli artt. 654 c.p.p. e della L. 516 del 82, 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..

12. 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. un. 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 *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 addotti 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 JMS 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 obbligasse, 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".

12.In conclusione, vanno accolti il secondo e terzo motivo nei termini indicati in motivazione, rigettato il primo, assorbiti il quarto e il quinto, 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 (Omissis), in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso nei termini indicati in motivazione, rigetta il primo, assorbiti il quarto e il quinto, cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi come accolti, e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di (Omissis), in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza