

Sentenza del 20/10/2023 n. 29255 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società En. Sa. Srl un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2011, aveva contestato la non detraibilità dell'iva e irrogate le conseguenti sanzioni per le operazioni di acquisto di energia elettrica ritenute oggettivamente inesistenti; in particolare, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, era emerso che la società Green Network Spa aveva organizzato un rete di società, facenti capo ai medesimi soggetti, che acquistavano e vendevano reciprocamente ingenti quantità di energia elettrica sul mercato telematico, realizzando un meccanismo circolare in forza del quale i prezzi di acquisto e di vendita erano stati predeterminati; da questa ricostruzione si era fatta derivare la natura fittizia delle vendite e, quindi, la non sussistenza del diritto alla detrazione, con conseguente recupero dell'iva detratta e l'irrogazione delle sanzioni.

Avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello. La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la sentenza della Corte di giustizia 8 maggio 2019, causa C-712/17, pronunciando sulla medesima questione, relativa agli anni 2009 e 2010, aveva evidenziato che l'iva era stata regolarmente assolta e versata per tutte le operazioni oggetto di verifica, era totalmente assente il danno erariale, non vi era alcuna perdita di gettito fiscale, doveva essere riconosciuto il diritto della società alla detrazione dell'iva, la sanzione irrogata era sproporzionata, sicchè, in definitiva, era stato riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva e la non irrogazione delle sanzioni; era da condividere la decisione di altra CTR, relativa alle sanzioni Ires per il 2009 e il 2010; l'amministrazione finanziaria non aveva assolto al proprio onere di provare l'inesistenza oggettiva delle operazioni, mancando i requisiti della gravità, precisione e concordanza, posto che gli elementi offerti, anche globalmente considerati, erano di interpretazione non univoca; in particolare, la circostanza che vi fosse un unico soggetto, individuabile in Green Network Spa costituiva una mera illazione, non supportata da alcuna prova neppure presuntiva; altra CTR, inoltre, aveva ritenuto non sussistere idonei elementi indiziari in ordine alla inesistenza oggettiva delle operazioni e, peraltro, aveva fatto riferimento al decreto di archiviazione del GIP. Avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a quattro motivi di censura e illustrato con successiva memoria, cui ha resistito la società depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Alberto Cardino ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione Va esaminata, in via pregiudiziale, l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso per nullità della notifica in quanto avvenuta nei confronti di un soggetto non riconducibile alla società ed ai suoi difensori.

Evidenzia parte controricorrente che nelle, more del giudizio, il precedente difensore domiciliatario aveva rimesso il mandato e l'elezione di domicilio presso il suddetto difensore era stata revocata e sostituita con una comunicazione di elezione del nuovo domicilio presso i due nuovi difensori ma, ciononostante, la notifica del ricorso in cassazione è stata compiuta presso il precedente domicilio, con conseguente nullità del ricorso.

L'eccezione è infondata.

Va osservato che, se è vero che la notifica al difensore già costituito per il precedente grado di lite, del quale è nota la cessazione del mandato, è stata a lungo definita inesistente dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass. 19 gennaio 2016, n. 759 ; Cass. 11 gennaio 2017, n. 529), questa Corte ha precisato (Cass. Sez. Un., 30 gennaio 2020, n. 2087) che è in linea con l'evoluzione in senso restrittivo della nozione di inesistenza nella giurisprudenza di questa Corte (a partire da Cass. Sez. Un. 20 luglio 2016, n. 14916) l'approdo ermeneutico più recente che degrada la relativa invalidità a mera nullità, suscettibile di sanatoria mediante rinnovazione, da ordinarsi ai sensi dell' art. 291 , c.p.c., ove il destinatario non la sani con spontanea costituzione, neppure rilevando che questa possa avere avuto luogo solo per far valere la nullità stessa, anche ove la controparte abbia avuto conoscenza legale di detta cessazione (Cass. civ., 24 gennaio 2018, n. 1798 ; in senso analogo, Cass. civ., 9 marzo 2018, n. 5663 , sia pure con riferimento al caso della notifica in luogo privo di qualunque collegamento col destinatario).

Si è, invero, precisato che, in tema di ricorso per cassazione, il luogo in cui la notificazione viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto, pertanto i vizi relativi all'individuazione di detto luogo, anche qualora esso si riveli privo di collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ai sensi dell' art. 291 c.p.c..

L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, solo nelle ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti

dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.

Ne consegue che il vizio va inquadrato nella categoria della nullità sanabile e che la costituzione del destinatario ne ha comportato la sanatoria (Cass. civ., 18 novembre 2020, n. 26304 ; Cass. civ., 22 marzo 2022, n. 9232).

Va altresì disattesa l'ulteriore eccezione di parte controricorrente di inammissibilità del ricorso sia per violazione dell'art. 360bis c.p.c., comma 1, n. 2), sia in quanto sostanzialmente tenderebbe a prospettare una diversa valutazione delle circostanze e a provocare un nuovo giudizio di merito.

Invero, il ricorso non prospetta, coi suoi motivi, una decisione che si ponga in contrasto con la conforme giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa nè prospetta censure relative alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.

Non può, inoltre, ritenersi che sia stata prospettata una ragione di censura che tenderebbe ad una rivalutazione degli elementi di prova presuntiva già esaminati dal giudice del gravame, in quanto quel che, in sostanza, si prospetta è la non corretta applicazione dei principi affermati dalla Corte di giustizia e delle norme in materia di prove presuntive nella specifica questione in esame nonchè la valenza del provvedimento di archiviazione del giudice per le indagini preliminari. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 , degli artt. 63 , 168 , 203 e 273 , Direttiva 2006/112/Ce.

Evidenzia parte ricorrente che il giudice del gravame, pur avendo fatto espresso riferimento alla sentenza della Corte di giustizia 8 maggio 2019, causa C-712/2017, non ne ha correttamente applicato i principi espressi, in quanto erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto detraibile l'iva in relazione alle operazioni poste in essere dalla società facendo riferimento al contenuto della decisione della Corte di giustizia ma i cui principi non sarebbero stati adeguatamente applicati, tenuto conto dei limiti alla detraibilità dell'iva espressi dalla suddetta Corte con specifico riferimento alla fattispecie in esame.

Il motivo è fondato.

La motivazione della sentenza censurata, preme precisare, si articola su diversi passaggi argomentativi.

In primo luogo, la sentenza censurata ha preso atto, nel suo percorso motivazionale, dei principi affermati dalla sentenza della Corte di giustizia 8 maggio 2019, causa C-712/17, ed ha ritenuto che, nella fattispecie in esame, già posta all'attenzione del giudice unionale, l'iva fosse detraibile.

In particolare, in sentenza si afferma: "Questa Commissione osserva che la sentenza della Corte di giustizia Europea e le conclusioni dell'Avvocatura Generale (...) evidenziano in maniera

incontrovertibile come nel caso di specie: l'iva sia stata regolarmente assolta e versata per tutte le operazioni oggetto di verifica; - sia totalmente assente il danno erariale; - non vi sia alcuna perdita di gettito fiscale; deve essere riconosciuto il diritto del contribuente alla detrazione iva; - sia assolutamente sproporzionata la sanzione irrogata".

Successivamente, a completamento dell'analisi dei principi espressi dalla Corte di giustizia, la sentenza censurata afferma che non può trovare fondamento la tesi dell'amministrazione finanziaria in ordine alla non detraibilità dell'iva, poichè: "Nel caso di specie, secondo la Corte di giustizia Europea, siamo di fronte ad operazioni regolarmente fatturate, contabilizzate e dichiarate, per le quali sono state versate le dovute imposte (dirette e indirette) e, di conseguenza, vi è una totale assenza di danno erariale; dunque, in ragione di tali evidenze, la medesima Corte Europea ritiene che debba essere riconosciuto il diritto alla detrazione e che siano sproporzionate le sanzioni".

I successivi passaggi motivazionali, inoltre, fanno richiamo a precedenti favorevoli alla società e al mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'amministrazione finanziaria in ordine alla inesistenza oggettiva delle operazioni.

Oggetto di censura è il primo passaggio motivazionale della sentenza con la quale, come si è detto, il giudice del gravame ha ritenuto che dalla pronuncia della Corte di giustizia derivasse il riconoscimento del diritto alla detrazione iva da parte della società.

Tale affermazione, tuttavia, non è corretta, poichè non è aderente e conforme ai principi affermati dalla Corte di giustizia con la pronuncia dell'8 maggio 2019, causa C-712/17.

La Corte di giustizia, con la suddetta pronuncia, ha precisato entro quali limiti, in ossequio ai principi di neutralità e di proporzionalità, può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva in un caso quale quello di specie.

In particolare, ha evidenziato la peculiarità della fattispecie posta alla sua attenzione ed ha ragionato in ordine alla corretta applicazione, al caso di specie, sia della previsione di cui all'art. 168 che di quella di cui all' art. 203 della Direttiva Iva in materia, rispettivamente, di indetraibilità dell'iva in caso di operazioni inesistenti e di sussistenza dell'obbligo di assolvere al pagamento dell'imposta per chiunque indichi l'iva in fattura.

In questo ambito la Corte (punto 28) ha posto in evidenza che, nella situazione particolare di cui al procedimento principale, le prescrizioni stabilite agli artt. 168 e 203 della Direttiva IVA si imponevano 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'En. Sa. Srl 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'art. 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.

Pronunciando, quindi, sulla domanda pregiudiziale prospettata dal giudice del rinvio, diretta a verificare se l'applicazione congiunta di tali prescrizioni, risultante dal diritto nazionale e riprese dalla Direttiva IVA, a un operatore che si trovi in una situazione come quella dell'En. Sa. Srl, violi il principio di neutralità dell'iva, la Corte ha ribadito, in primo luogo, che il diritto alla detrazione dell'iva postula che le attività economiche per le quali il diritto viene esercitato siano di per sé soggette all'iva, sicché il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in linea di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che indica un'iva non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta (punto 31, che richiama la sentenza del 31 gennaio 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 31).

Con riferimento, poi, al principio di proporzionalità, la Corte (punto 33) ha precisato che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il diritto alla detrazione dell'iva è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché 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).

In relazione a tali ultimi due requisiti (buona fede o eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale), poichè dalle spiegazioni fornite alla Corte di giustizia dal giudice del rinvio emergeva che En. Sa. Srl aveva consapevolmente emesso fatture non corrispondenti ad alcuna operazione reale, in tali circostanze, la Corte ha precisato che tale società non poteva avvalersi della sua buona fede.

D'altro lato, considerato che, secondo la prospettazione del giudice del rinvio, le vendite fittizie di energia elettrica tra le società interessate non avevano dato origine ad alcuna perdita di gettito fiscale, in quanto le società coinvolte avevano regolarmente assolto l'iva gravante sulle loro vendite di energia elettrica e, avendo poi riacquistato gli stessi quantitativi di energia elettrica al medesimo prezzo, avevano detratto un importo iva identico a quello che avevano assolto, la possibilità di riconoscere il diritto alla detrazione, nel caso in esame, era strettamente correlata alla necessità di verificare se il diritto nazionale consentisse di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente di detta fattura, che non era in buona fede, avesse, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale (punto 35).

Diversamente da quanto argomentato dalla difesa della controricorrente, la decisione censurata non è in linea con i principi dettati dalla suddetta pronuncia della Corte di giustizia.

La stessa, invero, ha solo in astratto ritenuto sussistente il diritto alla detrazione dell'iva da parte della società, senza tuttavia tenere considerare che la Corte di giustizia aveva tenuto conto della particolarità della vicenda ed aveva condizionato il diritto alla detrazione dell'iva o al rimborso della stessa, in attuazione del principio di neutralità, alla verifica che l'eventuale successiva

emissione di fatture per operazioni inesistenti fosse stata anestetizzata facendo venire meno il rischio di perdita per l'erario.

La circostanza, tenuta presente dalla sentenza censurata, che l'emittente la fattura aveva corrisposto l'iva a debito emergente dalle fatture (oggettivamente inesistenti) di cessione dell'energia elettrica, non può dunque dirsi di per sé sufficiente per l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale.

L'emissione di fatture fittizie, anche se l'iva a debito da questa generata era stata corrisposta, comporta l'utilizzabilità delle stesse da parte dell'apparente cedente per esercitare il proprio diritto di detrazione e ciò determina, comunque, il rischio di perdita di gettito fiscale, salvo che, come puntualizzato dalla Corte di giustizia, non si sia provveduto in tempo alla eliminazione del suddetto rischio.

Tale profilo, concernente la necessità della eliminazione fiscalmente formalizzata delle fatture fittizie, costituente punto centrale della pronuncia della Corte di giustizia, non è stato preso in considerazione ed analizzato dal giudice del gravame, che ha fatto unicamente riferimento, secondo una non corretta interpretazione dei principi espressi dalla Corte di giustizia, al mero dato di fatto per cui il cedente fittizio ha corrisposto l'iva esposta nelle fatture.

Per completezza, va osservato che non correttamente parte ricorrente fa riferimento, in memoria, a sostegno della propria linea difensiva, a quanto statuito da questa Corte con la pronuncia 30 settembre 2021, n. 26515.

La suddetta pronuncia, invero, va contestualizzata in relazione alla specificità della questione esaminata in quel giudizio in cui era stato riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, avendo il cedente provveduto a versare integralmente l'imposta esposta nella fattura in esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di una procedura di concordato preventivo, posto che in tal modo era risultato eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale: in quel caso, pertanto, a carico del cedente era stata definitivamente accertata l'esistenza del debito in sede di concordato e, successivamente, la pretesa era stata definita mediante transazione fiscale, profilo, dunque, del tutto differente da quello in esame, caratterizzato, come esaminato dalla Corte di giustizia e accertato dal giudice del gravame, dalla natura circolare delle operazioni di vendita di energia elettrica e dalla persistenza di un rischio di gettito per l'erario ove il contribuente non abbia provveduto tempestivamente alla sua rimozione.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., degli artt. 63 , 168 , 203 e 273 , Direttiva 2006/112/Ce , del D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che, facendo richiamo alle decisioni già assunte da altre CTR nonchè al decreto di archiviazione del GIP, gli elementi forniti dall'amministrazione finanziaria a fondamento della prospettazione della inesistenza oggettiva delle operazioni fossero privi dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Le pronunce richiamate per relationem in motivazione, in particolare, si erano soffermate sulla natura immateriale del mercato dell'energia elettrica, che impedisce la consegna fisica della merce, ma tali affermazioni, recepite nella sentenza oggetto di censura, non sono corrette, ove poste in relazione ai diversi elementi di prova presuntiva che erano stati fatti valere dall'amministrazione finanziaria.

Parte ricorrente evidenzia che i diversi elementi di prova erano finalizzati ad una ricostruzione della vicenda basata sulla circostanza che tutte le società della rete facente capo a Green Network, prive di sede e di struttura organizzativa, dipendessero dai medesimi soggetti e fossero in sostanza amministrati in modo promiscuo dal medesimo studio commerciale; vi era stata una predeterminazione delle operazioni di scambio tra tutte le società; tutte le compravendite erano state operate in modo circolare, nel senso che l'energia apparentemente venduta dal primo cedente veniva infine retrocessa a quest'ultimo con un sistematico saldo "zero" che escludeva qualunque profitto o intento speculativo.

Parte ricorrente lamenta, quindi, la non corretta applicazione della previsione di cui all' art. 2729 c.c., che impone una valutazione individuale e complessiva dei diversi elementi di prova presuntiva fatti valere a fondamento della pretesa, mentre la decisione censurata ha focalizzato l'attenzione unicamente sui profili sopra indicati relativi al normale funzionamento del mercato dell'energia elettrica senza tenere conto, invece, della anomalia rappresentata dall'amministrazione finanziaria e senza contestualizzarla in relazione alla particolare modalità con cui le operazioni erano state realizzate.

Quel che, dunque, viene posto in risalto è il fatto che, secondo il giudice del gravame, nel mercato dell'energia elettrica non potrebbero mai configurarsi operazioni fittizie e, dunque, sarebbero sempre finalizzate ad una ragionevole logica economica.

Si censura la sentenza, inoltre, ai sensi dell' art. 2697 c.c., per non avere valutato se la società aveva assolto al proprio onere di provare l'economicità dell'operazione alla luce della particolare ricostruzione operata dall'amministrazione finanziaria.

Il motivo è fondato.

Va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del presente motivo in quanto il giudice del gravame avrebbe esaminato tutti gli elementi indiziari che erano stati dedotti dall'Agenzia delle entrate e, dopo averli valutati complessivamente, li ha ritenuti irrilevanti; d'altro lato, non possono trovare accoglimento le deduzioni difensive della controricorrente dirette a far valere l'infondatezza del medesimo motivo.

Va osservato che la questione di fondo che il giudice del gravame doveva esaminare aveva riguardo alla sussistenza di elementi di prova presuntiva sulla cui base l'amministrazione finanziaria aveva prospettato che le operazioni di acquisto dell'energia elettrica da parte della società contribuente fossero oggettivamente inesistenti, sicchè era illegittima la detrazione dell'iva.

In particolare, nella stessa sentenza censurata si dà atto della circostanza che la prospettazione dell'amministrazione finanziaria era basata su diversi elementi presuntivi, quali il fatto che la vendita di energia elettrica era compiuta dalle diverse società in modo circolare, con compravendite reciproche regolate attraverso compensazioni e senza alcun margine di profitto sulla base di una preordinazione a monte delle quantità e dei prezzi da corrispondere sotto la direzione della società Green Network Spa venendo meno, in tal modo, il rischio di impresa.

Rispetto a tale insieme di elementi di prova presuntiva, complessivamente diretti a porre le operazioni di vendita e di acquisto dell'energia elettrica al di fuori della normale operatività nell'ambito del mercato di energia elettrica in quanto ritenute oggettivamente inesistenti, il giudice del gravame incentra la propria motivazione sostanzialmente su questi passaggi motivazionali: a) altre pronunce sono state favorevoli alla società; b) le prove addotte dall'amministrazione finanziaria non sono da ritenersi gravi, precise e concordanti, in particolare: "gli elementi sintomatici offerti dall'Agenzia, anche globalmente considerati, sono di interpretazione non univoca, specie se si considera che non sono state neppure chiarite - particolarmente sotto il profilo fiscale - le ragioni profonde del disegno fraudolento"; la prospettazione dell'amministrazione finanziaria in ordine al fatto che fosse individuabile in Green Network Spa il soggetto coordinatore delle operazioni "resta un'illusione che non è supportata da prova (nè tantomeno da presunzione di cui all' art. 2729 c.c.); altra sentenza favorevole alla società si era pronunciata nel senso che le operazioni interessate, viste nel loro complesso, avevano consentito alla società di raggiungere un esito altamente profittevole e, peraltro, aveva fatto riferimento alla archiviazione del procedimento penale.

A ben vedere, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa di parte controricorrente, la decisione del giudice del gravame prescinde del tutto dal valutare la valenza presuntiva del complesso degli elementi indiziari prospettati dall'amministrazione finanziaria.

Il richiamo ad altre pronunce precedenti favorevoli alla società, pur riportate nel testo della pronuncia nel loro percorso motivazionale, focalizza unicamente l'attenzione su quella che è la regolamentazione di settore nella materia del mercato di energia elettrica.

Sotto tale profilo, non correttamente parte controricorrente ritiene che il giudice del gravame abbia valutato le allegazioni documentali dell'Agenzia delle entrate, salvo, poi, ritenerle irrilevanti.

L'attenzione del giudice del gravame, nella sua parte decisoria, è unicamente rivolta, mediante il richiamo alla motivazione di altre pronunce, al piano meramente formale delle modalità con la quale si opera nel mercato dell'energia elettrica, ma tale considerazione, in realtà, prescinde del tutto dalla verifica delle modalità concrete con le quali le stesse erano state realizzate, secondo la diversa prospettazione dell'amministrazione finanziaria, sostanzialmente finalizzata ad evidenziare la inesistenza oggettiva delle medesime.

Va quindi osservato che, se, da un lato, è vero che le operazioni, su di un piano meramente formale, erano state realizzate in un contesto di compravendita a termine di energia elettrica nel mercato telematico, quel che l'amministrazione finanziaria aveva prospettato era la anomalia con la quale le suddette operazioni erano state poste in essere e, in particolare, il fatto che i

diversi elementi presuntivi portavano a ritenere che, al di là del profilo formale, sostanzialmente le diverse società avevano realizzato delle operazioni fittizie di compravendita dell'energia elettrica.

Tenendo in considerazione il quadro ricostruttivo delle ragioni della pretesa, il giudice del gravame, in sostanza, ha negato valore presuntivo agli elementi di prova fatti valere dall'amministrazione finanziaria facendo unicamente riferimento alla "normalità" della vendita dell'energia elettrica mediante contrattazione a termine, senza valutare, come invece avrebbe dovuto, se in concreto, alla luce della prospettazione compiuta, le operazioni erano state poste in essere al di fuori dei normali schemi negoziali che operano nello specifico settore di riferimento.

In altri termini, il giudice del gravame ha unicamente posto l'attenzione sulla circostanza che nel mercato a termine dell'energia elettrica è possibile che la stessa non sia consegnata e che le transazioni non siano registrate nella Piattaforma Conti Energia ma, così ragionando, si è limitato a descrivere le modalità generali di funzionamento del mercato elettrico in cui, procedendosi per compensazioni di acquisti e di vendite, può sussistere un obbligo di consegna solo se le compensazioni presentano un saldo attivo, escludendo in radice, in tal modo, che anche in tale mercato possa porsi la necessità di verificare se le operazioni effettuate siano effettive e reali.

Allo stesso modo deve dirsi con riferimento alla parte della motivazione della sentenza con la quale si fa richiamo alle sentenze favorevoli alla società che avevano ritenuto di supportare la decisione sulla base dell'intervenuta archiviazione del procedimento penale.

Questa Corte ha più volte precisato che, in tema di processo tributario, il provvedimento di archiviazione pronunciato in sede penale ai sensi dell' art. 408 c.p.p., 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 giusto il disposto dell' art. 654 c.p.p. (Cass. civ., 4 agosto 2020, n. 16649).

Il suddetto decreto di archiviazione, peraltro relativo ad altro soggetto, può dunque eventualmente valere come elemento indiziario liberamente valutabile dal giudice tributario, ma nell'ambito di una valutazione complessiva, come sopra precisato, di tutti gli elementi di prova presuntiva posti alla sua attenzione.

Peraltro, dal contenuto del decreto di archiviazione, come riportato nella sentenza favorevole alla società e fatto proprio dalla decisione censurata, si evince che, anche in quel caso, l'attenzione era stata rivolta unicamente al profilo formale della peculiare disciplina del mercato dell'energia elettrica, senza tuttavia che emergesse alcuna specifica valutazione di elementi, prospettati in questo giudizio, finalizzati a evidenziare la inesistenza oggettiva delle operazioni.

Sicchè, nel caso di specie, il giudice del gravame non ha fatto buon governo di tali principi, limitandosi a recepire il provvedimento di archiviazione il quale, a sua volta, si era basato sulla

"peculiare disciplina del mercato dell'energia elettrica", senza alcuna valutazione delle circostanze prospettate dall'amministrazione finanziaria ai fini della prova della inesistenza oggettiva delle operazioni e che, tuttavia, era necessario compiere in questo giudizio.

Inoltre, con specifico riferimento alla valutazione degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria al fine di evidenziare come, nella fattispecie, al di là del profilo meramente formale, vi era stato un sostanziale coordinamento delle singole e diverse operazioni e una preordinazione a monte delle stesse, con determinazione esatta dei quantitativi di energia elettrica da comprare e da vendere, con chiusura a saldo zero, cioè senza differenza positiva o negativa tra le quantità di energia elettrica acquistate e quelle vendute e tra i corrispettivi incassati e pagati, il giudice del gravame si è limitato alla mera ed astratta affermazione secondo cui "gli elementi sintomatici offerti dall'Agenzia, anche globalmente considerati, sono di interpretazione non univoca", ed ha, inoltre, ritenuto che il fatto che vi fosse un coordinamento a monte costituiva "una illazione dell'ufficio che non è supportata da prova".

I suddetti passaggi motivazionali si muovono su di un piano meramente astratto, senza alcuna specificazione delle ragioni per le quali gli elementi di prova presuntiva non fossero dotati di gravità, precisione e concordanza.

La motivazione della pronuncia censurata, pertanto, ha erroneamente svalutato, in modo astratto e senza alcuna verifica fattuale, gli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria al fine di porre in evidenza la peculiare modalità con la quale le operazioni erano state realizzate e, in ultima analisi, la inesistenza oggettiva delle stesse.

Quel che, invero, l'amministrazione finanziaria aveva inteso evidenziare era il fatto che, nella specifica fattispecie, le operazioni non erano state effettive, tenuto conto di diverse circostanze fattuali, quali la circostanza che le operazioni erano state realizzate con effetto "circolare", nel senso che l'attività di acquisto e di vendita si concludevano sempre con una perfetta parità di costi e ricavi da ciascuna delle diverse società coinvolte e tra le quantità di energia elettrica acquistata e venduta, in un contesto di preordinazione da parte della società Green Network Spa rendendo quindi priva di logica economica il complesso delle attività negoziali realizzate.

La ragione della decisione, dunque, si è unicamente innestata sulla astratta valutazione di come opera il mercato dell'energia elettrica e su di una generica affermazione di non idoneità degli elementi di prova presuntiva, senza, tuttavia, avere incentrato l'attenzione sulla concreta modalità con la quale la società, unitamente alle altre, riconducibili ad una medesima e coordinata gestione, aveva inteso operare e senza una specifica esposizione del procedimento logico seguito per addivenire alla sostanziale svalutazione della rilevanza probatoria degli stessi.

La complessiva svalutazione, operata in astratto dal giudice del gravame, degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria a fondamento della prospettazione della inesistenza oggettiva delle operazioni comporta una violazione dell' art. 2729 c.c., non avendo il giudice del gravame adeguatamente valutato l'idoneità inferenziale degli elementi di prova presuntiva che erano stati fatti valere dall'amministrazione finanziaria alla luce della complessiva ricostruzione fattuale delle operazioni poste in essere dalla società.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell' art. 654 c.p.p. e dell' art. 2729 c.c., per avere dato rilevanza al decreto di archiviazione pronunciato dal GIP nel procedimento penale per violazione in materia di iva a carico dei responsabili della società Green Network s.p.a..

Le considerazioni espresse in sede di esame del secondo motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omesso esame di fatti decisivi per la controversia addotti dall'amministrazione finanziaria a sostegno della prospettazione secondo cui la società controricorrente aveva posto in essere operazioni meramente cartolari, quindi fittizie, e, in quanto tali, irrilevanti al fine di far sorgere il diritto alla deduzione dei costi sugli acquisti fatturati.

In particolare, si evidenzia che erano state valorizzate diverse circostanze fattuali a sostegno della prospettazione della inesistenza oggettiva delle operazioni, quali: il fatto che le società della rete facente capo alla società Green Network Spa fra cui la controricorrente, dipendevano dai medesimi soggetti ed erano amministrate in modo promiscuo dal medesimo studio commerciale; le suddette società non disponevano di alcuna struttura operativa nè di personale; la esistenza di documentazione diretta a provare la preordinazione delle operazioni di scambio di energia e degli importi tra tutte le società; la natura circolare delle operazioni di vendita, nel senso che l'energia elettrica venduta dal primo cedente veniva infine allo stesso nuovamente ceduta; il fatto che l'energia acquistata e i corrispettivi pagati per tali acquisti sistematicamente corrispondevano all'energia venduta e ai corrispettivi incassati per tali vendite, con saldo finale pari a "zero".

Secondo parte ricorrente tali circostanze fattuali, rilevanti ai fini dell'accertamento della natura fittizia delle operazioni realizzate, non sono state prese in considerazione dal giudice del gravame che, invero, ha limitato la propria ragione decisoria facendo unicamente riferimento alle modalità con le quali può operarsi nel mercato regolato dell'energia elettrica.

Il motivo è fondato.

Va disattesa l'eccezione di parte controricorrente di inammissibilità del motivo basata sulla considerazione che il giudice del gravame ha preso in esame una serie di elementi indiziari addotti dalle parti per argomentare compiutamente la propria decisione.

In realtà, come già esposto, mediante il richiamo al contenuto di altre pronunce favorevoli alla società, il giudice del gravame si è limitato a fare riferimento alle modalità con cui, normalmente, si opera nel mercato in esame, ma tale valutazione non è stata operata tenendo in considerazione proprio la specificità delle modalità con le quali la società controricorrente aveva operato unitamente alle altre società.

Si tratta, dunque, di profili inconferenti con l'accertamento fattuale che era stato richiesto di compiere al giudice del merito.

Ed invero, la prospettazione dell'amministrazione finanziaria era basata sulla ritenuta inesistenza oggettiva delle operazioni di vendita e di riacquisto di energia elettrica da parte della società controricorrente in considerazione della circolarità delle stesse e della loro preordinazione e inserimento in una complessa serie di passaggi che avevano portato ad un sostanziale pareggio finale tra le quantità di energia elettrica ceduta e successivamente riacquistata nel periodo.

Rispetto a tale insieme di elementi di prova presuntiva, complessivamente diretti a porre le operazioni di vendita e di acquisto dell'energia elettrica al di fuori della normale operatività nell'ambito del mercato di energia elettrica in quanto ritenute oggettivamente inesistenti, il giudice del gravame ha sostanzialmente incentrato l'attenzione sul piano meramente formale delle modalità con la quale si opera nel mercato dell'energia elettrica, ma tale considerazione, in realtà, prescinde del tutto dalla verifica delle modalità concrete con le quali le stesse erano state realizzate, secondo la diversa prospettazione dell'amministrazione finanziaria, sostanzialmente finalizzata ad evidenziare la inesistenza oggettiva delle medesime.

D'altro lato, con specifico riferimento al complesso degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria, non può avere rilievo la mera affermazione, generica e astratta, della non univocità "degli elementi sintomatici offerti dall'Agenzia, anche se globalmente considerati".

In conclusione, i motivi sono fondati, con conseguente cassazione della sentenza censurata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza