

Sentenza del 20/10/2023 n. 29273 - 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 irrogazione delle sanzioni, ai sensi del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2, in relazione alla fatturazione di operazioni oggettivamente inesistenti relative all'anno 2010; in particolare, dalle verifiche fiscali era emerso che la società Green Network Spa aveva organizzato una 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 la quantità di energia elettrica comprata era sempre pari a quella venduta e i corrispettivi pagati da ciascuna società per gli acquisti erano pari a quelli incassati per le rivendite alle altre società della rete; da questa ricostruzione si era fatta derivare la natura fittizia delle vendite e, quindi, la non deducibilità dei costi di acquisto, con conseguente irrogazione delle sanzioni.

Avverso il suddetto atto la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello principale e la società appello incidentale sulle questioni rimaste assorbite.

la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello principale dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che: la disciplina regolamentare di settore non prevedeva l'obbligatorietà della registrazione delle operazioni sulla (Omissis) e, inoltre, le operazioni sul mercato a termine prescindevano dall'effettiva immissione in rete dell'energia compravenduta; rispetto agli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria, doveva darsi rilievo alla situazione regolamentare in cui le transazioni svolte erano caratterizzate dalla preclusione all'accertamento dell'effettività delle transazioni cui era dedita la società contribuente, sulla base del parametro della consegna della merce e della sussistenza di conseguenti registrazioni; inoltre, a supporto di tale considerazione vi era la circostanza che, per operazioni similari poste in essere dalla società Green Network Spa il GIP aveva disposto l'archiviazione del procedimento penale.

Avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a due 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 che 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 delineata dalla 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, comma primo, n. 2), c.p.c., sia in quanto sostanzialmente tenderebbe a prospettare una diversa valutazione delle circostanze evidenziate senza lamentare alcuna effettiva violazione di legge e a provocare un nuovo giudizio di merito, sia, infine, in quanto il motivo di ricorso sembrerebbe argomentare sostanzialmente nei termini del vizio di motivazione, ma tale impugnazione sarebbe preclusa per l'applicazione della disciplina della "doppia conforme" di cui all' art. 348 ter , comma 5, c.p.c..

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 attiene a vizi di motivazione della sentenza, in quanto quel che, in sostanza, si prospetta è la non corretta applicazione 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.

Peraltro, proprio le ragioni sopra indicate escludono l'applicabilità della disciplina della "doppia conforme" di cui all'art. 348ter, cit., non trattandosi, come detto, di una rivalutazione in fatto dell'accertamento compiuto dal giudice del gravame.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 , c.c., del D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 109 , commi 1 e 4, del D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2.

Evidenzia parte ricorrente che con l'atto impugnato aveva fatto riferimento a diversi elementi di prova presuntiva idonei ad accertare l'inesistenza oggettiva delle operazioni, con la conseguenza che i costi non erano deducibili, con conseguente applicabilità, ai fini delle imposte sul reddito, della sanzione di cui al D.L. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2.

Rispetto al complessivo quadro di elementi di prova presuntiva, il giudice del gravame ha fatto riferimento alla circostanza che nel mercato dell'energia elettrica a termine è normale non consegnare fisicamente l'energia elettrica e regolare i rapporti tra le imprese che vi intervengono mediante compensazioni tra gli acquisti e le vendite, al fatto che le suddette operazioni non devono essere registrate, nonchè alla circostanza che vi era stato un decreto di archiviazione del GIP nei confronti dei responsabili di Green Network s.p.a..

Ciò esposto, parte ricorrente evidenzia la violazione dell' art. 2729 , c.c., per avere il giudice del gravame evidenziato che gli elementi di prova presuntiva dell'amministrazione finanziaria non

avessero rilievo, senza, tuttavia, procedere ad un esame individuale e complessivo degli stessi elementi indiziari addotti a sostegno della pretesa fiscale, finalizzati, invece, ad evidenziare che anche nel mercato dell'energia elettrica può porsi la questione della natura fittizia delle operazioni.

Inoltre, si ritiene violato l' art. 2729 , c.c., per avere il giudice del gravame ritenuto esistenti le operazioni nonostante le stesse fossero prive di ragionevole logica economica in quanto non finalizzate al raggiungimento del profitto, essendo invece le operazioni circolari e atteso che le stesse si concludevano sempre con una perfetta parità tra i costi e i ricavi realizzati da ciascuna società e tra le quantità di energia acquistate e quelle vendute, in un contesto di preordinazione tra i diversi soggetti coinvolti.

Si ritiene, infine, violato l' art. 2697 , c.c., poichè la società non aveva fornito alcuna prova in ordine alla economicità delle operazioni. 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, non potendo la stessa dedurre i costi, era legittima l'applicazione della sanzione di cui al D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2.

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) "il Regolamento n. 111/06 dell'autorità regolatrice non prevede l'obbligatorietà dell'iscrizione degli operatori del settore nell'apposito registro di cui all'art. 17 e per conseguenza nemmeno l'obbligo della registrazione delle operazioni sulla Piattaforma"; b) "quanto alla consegna, il Collegio osserva che, secondo logica, le operazioni sul mercato a termine prescindano dall'effettiva immissione in rete dell'energia compravenduta"; c) con riferimento agli elementi di prova presuntiva dell'amministrazione finanziaria, "resta l'insanabile contrasto tra la tesi dell'ufficio e la situazione regolamentare in cui le transazioni si sono svolte, caratterizzata, è pure il caso di notarlo, da una regolamentazione lacunosa che preclude

l'accertamento dell'effettività delle transazioni OTC (over the counter) a cui è dedicata la società contribuente, sulla base del parametro della consegna della merce e della sussistenza di conseguenti registrazioni nei pubblici registri"; c) "corroborata la tesi di parte privata l'archiviazione del procedimento penale avente a oggetto operazioni similari poste in essere da Green Network".

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 e 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 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 (Omissis) 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.

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, 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.

Proprio il riferimento, valorizzato dalla controrricorrente, alla sussistenza di un "insanabile contrasto tra la tesi dell'ufficio e la situazione regolamentare in cui le transazioni si sono svolte", affermato dal giudice del gravame, mostra come il ragionamento logico-giuridico seguito con la decisione censurata si sia orientato su di un piano meramente formale, in sostanza diretto a ritenere legittima la mancanza della consegna fisica della merce e la non tracciabilità delle operazioni, privo di ogni concreta valutazione degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria.

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 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 secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell' art. 654 , c.p.p., e dell' art. 2729 , c.c., per avere ritenuto che il decreto di archiviazione del GIP nel procedimento penale per violazione dell'iva a carico dei responsabili della Green Network Spa aveva efficacia vincolante ai fini della decisione.

Il motivo è fondato.

Il giudice del gravame ha ritenuto che, a supporto della decisione relativa alla regolarità delle operazioni poste in essere, vi era anche il fatto che il GIP aveva ritenuto di archiviare il procedimento penale "avente ad oggetto operazioni similari poste in essere dalla Green Network", in quanto "il deliberato del giudice penale assume valenza dirimente, non potendo presumersi nella fattispecie esaminata la violazione della normativa fiscale senza l'esistenza del

reato. Tanto più che (...) l'Agenzia delle entrate, pur parte offesa nel procedimento penale, non ha ritenuto di opporsi alla richiesta di archiviazione".

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 in sentenza 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.

In conclusione, i motivi sono fondati, con conseguente accoglimento del ricorso e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, 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