

Sentenza del 20/10/2023 n. 29276 - 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 2011; in particolare, dalle verifiche fiscali 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 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 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 della società, in particolare ha ritenuto che: la Borsa elettrica italiana è il luogo virtuale in cui avviene l'incontro tra domanda e offerta per la compravendita di energia elettrica all'ingrosso, in particolare gli operatori del mercato possono negoziare contratti standardizzati a termine in cui non è necessario possedere unità di consumo o prodotto, sicché i suddetti operatori possono anche agire senza scambio fisico di energia elettrica, sia per strategia di hedging che di trading, procedendo senza trasferimento fisico della merce e mediante reciproche compensazioni; pertanto, l'assenza di rilevazioni delle movimentazioni di energia nella varie piattaforme non era elemento idoneo a provare l'inesistenza delle operazioni in quanto non finalizzate allo scambio diretto di energia elettrica; l'affermazione della fittizietà delle operazioni presupponeva che fosse verificata la mancanza di finalità di copertura del rischio e finanziaria, ma le stesse non risultavano escluse dalla sentenza di primo grado.

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 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 , artt. 75 e 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.

In particolare, si prospetta la violazione dell' art. 2729 , c.c., per avere il giudice del gravame escluso la rilevanza degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria senza, tuttavia, procedere ad un esame individuale e complessivo degli stessi elementi indiziari addotti a sostegno della pretesa fiscale, finalizzati 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 che si concludevano sempre con una perfetta parità tra costi e ricavi realizzata da ciascuna società e tra quantità di energia acquistate e 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. Con il secondo 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.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di parte controricorrente di inammissibilità del primo motivo per violazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non avere parte ricorrente

proceduto ad una sommaria esposizione dei fatti e in quanto, sostanzialmente, si tenderebbe ad ottenere un riesame nel merito della decisione.

Con riferimento al primo profilo, nel ricorso sono stati specificamente indicati i diversi elementi fattuali in relazione ai quali è stato emesso l'atto di irrogazione delle sanzioni, in particolare sono stati riportati (vd. pagg.6-19) gli elementi di prova presuntiva sulla cui base si era prospettato che le operazioni realizzate dovessero essere ricondotte nell'ambito della inesistenza oggettiva delle stesse.

Nè può ragionarsi in termini di richiesta di riesame nel merito, in quanto con il presente motivo quel che, in sostanza, si prospetta è la non corretta applicazione delle norme in materia di prove presuntive nella specifica questione in esame.

Non può peraltro, seguirsi la prospettazione difensiva di parte controricorrente secondo cui il giudice del gravame avrebbe esaminato tutti gli elementi indiziari che erano stati dedotti dall'Agenzia delle entrate e, dopo averli valutati complessivamente, avrebbe "evidenziato una fallacia centrale della tesi dell'Agenzia delle entrate, che ha viziato irrimediabilmente tutto il relativo giudizio" (vfd. Pag. 17, controricorso).

In realtà, come si esporrà più compiutamente in seguito, la prospettazione di parte ricorrente era relativa al fatto che, al di là degli aspetti meramente formali che attengono alle operatività nell'ambito del mercato dell'energia elettrica, in concreto le operazioni di vendita e di successivo riacquisto dovevano essere poste al di fuori della normale operatività delle regole proprie del mercato, in quanto sostanzialmente riconducibili ad operazioni non effettive.

Il giudice del gravame, sotto tale profilo, ha unicamente limitato la propria valutazione 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.

Va disattesa, inoltre, l'eccezione di inammissibilità del secondo motivo di ricorso basata sulla considerazione che il giudice del gravame avrebbe "riscontrato un vizio "cruciale" della tesi erariale che ne ha determinato la caducità a fronte della scarsa valenza indiziaria degli ulteriori elementi addotti, sicchè non era necessario procedere ad un esame ulteriore di tutte le risultanze processuali nonchè sulla ulteriore considerazione che gli elementi di fatto riportati dalla ricorrente, oltre che contestati, non sarebbero decisivi al fine di condurre alla valutazione della inesistenza delle operazioni.

Con riferimento al primo profilo di censura, è sufficiente fare richiamo a quanto già osservato in precedenza in ordine alla mancata valutazione operata dal giudice del gravame sulla concreta modalità con cui, secondo la prospettazione difensiva di parte ricorrente, erano state realizzate le operazioni.

Con riferimento al secondo profilo di censura, la circostanza che la parte controricorrente aveva contestato la valenza indiziaria degli elementi di prova presuntiva non può implicare che, una volta che il giudice del gravame ne abbia omesso la loro valutazione, non possa essere richiesto

al giudice del merito di procedere, secondo il proprio libero convincimento, all'esame di quei medesimi fatti e alla loro verifica della rilevanza probatori degli stessi.

D'altro lato, come detto, il giudice del gravame non ha in alcun modo esaminato la valenza presuntiva dei diversi elementi di prova fatti valere dall'amministrazione finanziaria al fine di accertare la inesistenza oggettiva delle operazioni in esame.

Ciò precisato, 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, dal contenuto del ricorso (vd. pag. 3 e 6-18) e della stessa sentenza censurata si evince che la prospettazione dell'amministrazione finanziaria, fatta propria dal giudice di primo grado, 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 la propria decisione su questi passaggi motivazionali: a) la Borsa elettrica italiana "è il luogo virtuale in cui avviene l'incontro tra domanda e offerta per la compravendita di energia elettrica all'ingrosso"; b) "gli operatori del mercato elettrico possono negoziare contratti standardizzati a termine sull'energia elettrica, aventi sia profili baseload che peackload, con obbligo di consegna e ritiro; c) i mercati riconducibili al MTE "rappresentano dei veri e propri mercati finanziari nei quali per operare non è necessario possedere unità di consumo o prodotto, ma i trader (operatori) possono anche agire senza scambio fisico di energia elettrica" e sono utilizzati "sia per strategia di hedging, ovvero di copertura per assicurare e collocare la produzione, che per strategia di trading, cercando quindi il guadagno nella volatilità dei prezzi"; d) "le operazioni di acquisto e di vendita di energia elettrica bene possono consistere in scambi che si compensano a vicenda; e) non assume quindi rilevanza l'assenza di movimentazioni di energia elettrica; f) "l'affermazione della loro fittizietà presuppone infatti che siano escluse anche la finalità di copertura del rischio e quella finanziaria".

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 sulle diverse finalità che gli operatori possono perseguire e sulla circostanza che nel mercato a termine dell'energia elettrica è possibile che la stessa non sia consegnata potendosi le operazioni di acquisto e di rivendita compensarsi a vicenda e che sia quindi possibile l'assenza di rilevazioni delle movimentazioni di energia nella varie piattaforme 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.

Il riferimento, valorizzato dalla controricorrente, alla circostanza che il giudice del gravame ha ritenuto che "l'assenza di rilevazione delle movimentazioni di energia elettrica nella varie piattaforme non è elemento idoneo a provare l'inesistenza di queste operazioni in quanto non finalizzate allo scambio diretto di energia", mostra invece 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 di 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.

Sussiste, inoltre, il vizio di motivazione, in quanto il giudice del gravame ha omesso di valutare gli elementi fattuali, prospettati dalla ricorrente, diretti a provare l'inesistenza oggettiva delle operazioni.

In conclusione, i motivi di ricorso 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

