

Sentenza del 05/04/2023 n. 9336 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Come si legge nella sentenza impugnata, in seguito a P.V.C. della Guardia di Finanza di Venezia, l'Agenzia delle Entrate, Direzione regionale del Veneto, emise nei confronti del Gruppo PAM Spa una serie di avvisi di accertamento, riguardanti gli anni di imposta dal (Omissis), con i quali, avendo disconosciuto diverse operazioni afferenti al commercio di telefoni cellulari, ritenute soggettivamente inesistenti e rientranti in una frode carosello, al centro della quale si trovava la contribuente con la qualifica di filtro e che aveva quale primo terminale ora la Erre Trading di (Omissis), ora la Florentia Trade 2002 di (Omissis), contestò maggiori imposte dirette e minori detrazioni Iva su acquisti, nonché maggiore Iva su operazioni di vendita, applicando sanzioni e interessi. Con specifico riguardo agli anni (Omissis), oggetto del presente giudizio, in particolare, l'Ufficio ritenne che gli acquisti effettuati dal gruppo PAM dalle società (Omissis) Srl e Alinghi Trade, fossero soggettivamente inesistenti e ne disconobbe le detrazioni, sia per quanto riguarda le imposte dirette, che l'Iva.

Impugnati gli avvisi (Omissis) dalla contribuente, la C.T.P. di Venezia, riuniti i procedimenti e ritenuta insussistente la conoscenza, da parte della stessa, di essere parte di una truffa, accolse i ricorsi con la sentenza n. 136/12/11, che, impugnata dall'Ufficio, fu confermata dalla C.T.R. per il Veneto, con sentenza n. 17/24/13, depositata il 25/2/2013.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a tre motivi, mentre le contribuenti si sono difese con controricorso, proponendo, a loro volta, ricorso incidentale condizionato, affidato a quattro motivi, illustrati anche con memoria, contro cui si è difeso l'Ufficio con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli art. 115 c.p.c. , comma 1 , seconda parte (principio di non contestazione), artt. 2697 e 2729 c.c. , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 , e art. 19 , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 39, comma 1, lett. d) ; L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14 , comma 4-bis , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per avere la C.T.R. ritenuto non provata la consapevole partecipazione di PAM e della capogruppo GECOS al meccanismo fraudolento, ponendo a base della decisione alcuni soltanto dei molteplici elementi dedotti, neppure analizzati nella loro interezza e complessità, ed escludendone altri maggiormente indicativi (tra cui l'anomala scelta dei clienti comunitari, il pagamento anticipato e la consegna della merce da PAM presso i propri magazzini con rischio zero e zero costi; l'incremento del fatturato di (Omissis) dovuto essenzialmente agli acquisti di PAM; la sostanziale corrispondenza degli importi fatturati con gli acquisti di ETR; il

fatturato di Alinghi proveniente, nel (Omissis), per il 97% da PAM; lo svincolo da trattative commerciali del ricarico di PAM derivante dalla intermediazione verso gli acquirenti comunitari; l'eccedenza Iva a credito trasferita a GECOS nella liquidazione di gruppo), senza considerare che l'effettività di consegne, trasporti e pagamenti non valevano a destituire di portata indiziaria il corredo dei fatti posti a fondamento della pretesa, essendo tipica delle frodi carosello la presenza, nella catena che le realizzano, di cartiere (utili a far circolare beni senza accrescimento del relativo prezzo) e di operatori effettivi. Così facendo, i giudici di merito avevano, dunque, violato sia l' art. 115 c.p.c. , non avendo analizzato nè gli ulteriori elementi dedotti, nè, nella loro globalità, quelli da essa valorizzati, benchè idonei a comprovare l'inesistenza del rischio commerciale di PAM, il ruolo, da essa assunto, di intermediario unico (e di tramite necessario dell'esteroinvestizione) di Alinghi e (Omissis), da cui unicamente si approvvigionava, e di Florentia Trade ed Erre Trading (rispettivamente (Omissis)), a cui unicamente rivendeva le merci in regime intracomunitario, e la possibilità, ad essa concessa, di azzerare l'Iva a debito propria e di gruppo attraverso l'emersione di eccedenze a credito derivanti dall'addebito ad essa dell'Iva interna e dalla mancata applicazione di Iva alle acquirenti comunitarie (in quanto relative a cessioni intracomunitarie); sia l' art. 2729 c.c. , essendo essa tenuta ad analizzare tutti gli elementi presuntivi acquisiti, non valutabili atomisticamente; sia, infine, i principi del riparto dell'onere della prova, atteso che, una volta accertata la sussistenza di elementi indizianti concreti idonei ad escludere la deduzione del costo e la detrazione dell'Iva, sarebbe spettato al contribuente dimostrare la sussistenza di elementi idonei a smentire la portata indiziante dei primi, stante soprattutto l'indeducibilità dei costi sostenuti nel compimento di attività costituenti illecito penale.

2. Col secondo motivo di ricorso principale, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 c.p.c. , comma 1 , seconda parte (principio di non contestazione), artt. 2697 e 2729 c.c. , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 , e art. 19 , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 39, comma 1, lett. d) ; L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14 , comma 4-bis , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per avere la C.T.R. ritenuto sufficiente a giustificare l'operato della società le mere argomentazioni, prive di concretezza, evidenziate dalla società, circa la somiglianza dei contratti con quelli estimatori o circa la finalità di massimizzazione del ricarico, e di fatto esonerato sostanzialmente la stessa dall'onere probatorio sulla stessa incombente, avendo trascurato tutti i dati posti dall'Ufficio a fondamento della pretesa e, segnatamente, le risultanze penali che avevano interessato tutti i responsabili delle cartiere e dei broker, operanti a monte e a valle di PAM, condannati o rinviati a giudizio o attinti da misure cautelari, a dimostrazione dell'esistenza della cartiera e di broker o conduit che consentivano il lavaggio dell'Iva; gli elementi analitici forniti in merito alla posizione di Alinghi e (Omissis), società con le quali PAM aveva intrapreso consistenti relazioni commerciali, ancorchè fossero state costituite in pochissimo tempo e fossero prive di consistenza aziendale e solide basi finanziarie e patrimoniali, così come accaduto con riguardo alle due controparti comunitarie, con le quali furono realizzati volumi di acquisto per centinaia di milioni di Euro, benchè queste fossero prive di strutture e di idonee garanzie patrimoniali; l'avvio di rapporti commerciali con le fornitrici nazionali e le acquirenti comunitarie sulla sola base di visure camerali o referti di agenzie di informazioni commerciali che avevano confermato le scarse referenze delle predette; la realizzazione, da parte di PAM, di vendite intracomunitarie esclusivamente nei confronti delle

medesime due società comunitarie, con provviste per la vendita fornite alla predetta da Alinghi e (Omissis); la gravosità delle condizioni contrattuali accettate dalle società a monte e a valle di PAM (la quale pagava le forniture alle fornitrici italiane solo dopo avere incassato il pagamento dalle società comunitarie, mentre queste pagavano PAM anticipatamente rispetto alla consegna e si accollavano i costi di trasporto); il rinvenimento presso Erre Trading dell'originale delle bolle di accompagnamento emesse da PAM e l'indicazione, nei documenti di trasporto di PAM, del luogo di consegna in (Omissis) o (Omissis) ad indirizzi corrispondenti ad abitazioni private; la sussistenza di iniziali rapporti diretti tra (Omissis) ed Erre Trading che rendevano non conveniente il successivo inserimento di PAM. Tali elementi, che avrebbero dovuto indurre PAM a fornire la prova contraria, dimostrando l'assenza di consapevolezza di essere parte di una frode carosello e l'insussistenza delle vistose anomalie emerse nei suoi rapporti con le fornitrici nazionali e con le cessionarie comunitarie, erano stati, invece, trascurati dalla C.T.R., che aveva operato una valutazione atomistica e non complessiva degli stessi, fino ad arrivare a sostenere che, ai fini della detrazione, rilevasse l'accertamento della non inesistenza delle operazioni poste in essere da (Omissis), benchè il diritto alla detrazione del cessionario venga meno quando si avvalga di un'operazione inesistente, soggettivamente od oggettivamente, e ne sia consapevole, essendo insufficiente, ai fini della neutralità dell'imposta, che il cedente abbia emesso fattura e pagato l'Iva.

3. Col terzo motivo, si lamenta l'omesso esame di punti di fatto decisivi discussi tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , e omessa e insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1 n. 5 , per avere la C.T.R. omesso di esaminare fatti decisivi per il giudizio, ossia quelli descritti nei motivi precedenti, che l'Ufficio aveva dedotto quali elementi noti (fatti secondari) idonei a dimostrare il fatto principale (ignoto) consistente nella consapevolezza. di PAM di partecipare ad una frode carosello, al fine di accertare l'insussistenza del suo diritto alla detrazione Iva sugli acquisti interni operati dalle ditte fornitrici coinvolte nella frode.

I giudici di merito, infatti, si erano pronunciati sostenendo apoditticamente che le merci erano state pagate e ritirate dalle società comunitarie e che i venditori disponevano di beni e strutture ed erano in grado di fornire i beni a PAM, senza considerare la particolarità delle modalità di pagamento (PAM pagava i fornitori solo dopo avere ricevuto anticipatamente i pagamenti dalle acquirenti comunitarie, quando ancora esse non avevano ricevuto le merci), l'anomalia della documentazione di trasporto (difformità sistematiche tra destinazione del trasporto, fattura e fattura pro forma; difformità sistematiche della destinazione del trasporto con correzioni a mano sul documento emesso dal magazzino di Pontedera; luogo di destinazione coincidente con un'abitazione privata; sistematica mancanza dell'indicazione degli estremi identificativi del conducente; assenza di modelli CMR per il 2003), e l'effettiva consistenza strutturale delle fornitrici Alinghi e (Omissis) (quanto a (Omissis), incidenza predominante degli acquisti del gruppo PAM sul trend di crescita dei ricavi della fornitrice, come risultante dai bilanci, presenza di un solo operaio e di cinque impiegati, portati nel (Omissis) a sette, liquidazione volontaria della stessa nel (Omissis) e suo fallimento nel 2008; disponibilità, quanto alla Alinghi, della mera lettera di presentazione e di una visura camerale, essendo stata la stessa costituita di recente, la sua scarsa patrimonializzazione, l'impossibilità, per PAM, di disporre di bilancio garantito). Tali elementi avrebbero consentito di affermare, quanto al pagamento, che esisteva un legame

sistematico tra ditte fornitrici, PAM e cessionarie, che le fornitrici anticipavano i pagamenti alle destinatarie comunitarie e che i pagamenti eseguiti da queste a PAM consentivano, attraverso il pagamento eseguito da quest'ultima, che le liquidità rientrassero presso le fornitrici e che le cartiere riacquistassero nuovamente i cellulari dalle acquirenti comunitarie per poi farli rientrare in Italia depurati dell'Iva e a prezzi più bassi; quanto ai trasporti, che le merci consegnate da PAM alle comunitarie non erano destinate a rimanere presso queste ultime per essere immesse nel mercato (Omissis), ma permanevano presso i depositi siti poco oltre il confine italiano senza mai pervenire alla sede dell'acquirente comunitario, essendo destinate e rientrare in Italia per completare il circuito carosello; quanto, infine, alla consistenza delle forniture, che le stesse erano idonee soltanto ad una gestione puramente cartolare e amministrativa degli acquisti e delle cessioni dei cellulari, al cui movimento materiale non potevano contribuire affatto neppure da un punto di vista del finanziamento delle operazioni, essendo il loro intervento un mero passaggio intermedio tipico delle frodi a catena.

La contribuente, ad avviso dell'Ufficio, non poteva non rendersi conto delle operazioni, posto che la medesima (per quantità e qualità) partita di cellulari che aveva poco prima acquistato e rivenduto alle cessionarie comunitarie, nel volgere di dieci giorni, veniva da essa nuovamente acquistata a un prezzo inferiore rispetto al precedente di acquisto, nonostante i diversi passaggi avvenuti nel frattempo. Inoltre, l'anomalia delle clausole contrattuali che legavano PAM alla (Omissis) non potevano essere equiparate al contratto estimatorio, posto che la prima, attraverso la clausola di risoluzione del contratto intercorso con la fornitrice nell'ipotesi in cui non fosse andata a buon fine l'operazione con il cliente e l'obbligo assunto dal fornitore di ritirare la merce, non assumeva alcun rischio di impresa, che veniva riversato interamente sulla seconda, sicchè la C.T.R., se avesse esaminato questi elementi, avrebbe potuto avvedersi della natura non commerciale delle operazioni in quanto mero strumento di frode, mentre sul punto non aveva adeguatamente motivato.

4. Col primo motivo di ricorso incidentale condizionato, le contribuenti lamentano la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1, e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. affermato la tempestività degli avvisi di accertamento, ritenendo che la relativa norma consentisse la riapertura dei termini di decadenza dell'azione di controllo e di verifica e non solo di notifica dell'avviso di accertamento e che costituissero elemento sufficiente il semplice avvio delle indagini penali prima della scadenza e non, invece, l'esistenza di una notizia di reato, sicchè aveva valorizzato il fatto che le indagini che avevano portato al coinvolgimento del gruppo PAM fossero iniziate nel (Omissis) nei confronti di alcuni soggetti della presunta frode e avessero raggiunto la contribuente a cascata, senza però considerare che gli atti impugnati erano stati notificati rispettivamente il 9/9/2010 e il 4/10/2010, ben oltre i termini di legge che scadevano il 31/12/2008 e il 31/12/2009, che, quanto al (Omissis), l'avviso era stato emesso sulla base di elementi emersi quando i termini di decadenza erano già scaduti, stante l'avvio del procedimento penale nel 2009, e che comunque la legittimità dell'accertamento era condizionata alla condanna penale del rappresentante della società ricorrente.

5. Col secondo motivo di ricorso incidentale condizionato, le contribuenti lamentano la violazione e falsa applicazione degli art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.

546, art. 36, comma 2 , n. 4, e art. 111 Cost. , in relazione all'eccezione di violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5 , e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2 , e la nullità della sentenza sul punto, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per avere i giudici di merito affermato la correttezza dei P.V.C. e degli avvisi di accertamento, senza spiegare il perchè andasse rigettata l'eccezione sollevata dalla contribuente in merito all'omessa allegazione, in essi, degli atti richiamati, per di più riferiti a società da essa distinte.

6. Col terzo motivo di ricorso incidentale condizionato, valevole nell'ipotesi in cui si fosse ritenuto applicabile, al giudizio tributario, il disposto di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , nella formulazione antecedente alla riforma introdotta con la L. n. 132 del 2012 , le contribuenti lamentano l'omessa motivazione, in relazione all'eccezione di violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5 , e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , nella formulazione vigente prima dell'entrata in vigore della L. 7 agosto 2012, n. 132 , per avere la C.T.R. omesso di motivare in merito all'eccezione descritta nella precedente censura, pur dando atto dell'omessa allegazione ai P.V.C. e agli avvisi di accertamento degli atti formati nei confronti di terzi.

7. Col quarto motivo di ricorso incidentale condizionato, infine, le contribuenti lamentano la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5 , e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2 , nonché dell' art. 1697 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per avere la C.T.R. affermato la correttezza del P.V.C. e degli avvisi di accertamento, senza tener conto del disposto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , che impone di allegare, agli avvisi, gli atti richiamati nella motivazione, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5 , e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2 , che impongono, a pena di nullità dell'avviso, l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno condotto all'emissione dell'atto, non avendo considerato che gli atti formati nei confronti di terzi, non allegati agli avvisi, non erano conosciuti dalla contribuente, nè erano stati riprodotti nei loro contenuti essenziali, con conseguente lacunosità degli avvisi stessi, e che mancava anche la denuncia ex art. 331 c.p.p. , benchè essenziale ai fini del raddoppio dei termini D.L. n. 223 del 2006 , ex art. 37.

8.1 I primi due motivi di ricorso principale sono inammissibili.

Secondo quanto stabilisce l'art. 168, lett. a, della direttiva 2006/112, il beneficio della detrazione dell'Iva, conseguente alla sua neutralità, postula che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva, che questi sia in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, paragrafo 3, della medesima direttiva, in quanto contenente, in maniera distinta, il numero di identificazione ai fini dell'IVA sotto il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione, il nome e l'indirizzo completo di quest'ultimo, nonché la quantità e la natura dei beni ceduti (Corte di Giustizia 22/10/2015, Ppuh, C-277/14, punto 29), e che i beni o servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati, a valle, dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e siano forniti, a monte, da un altro soggetto passivo (ex plurimis Corte di Giustizia 22/10/2015, Ppuh, C-277/14; Corte di Giustizia 19/10/2017, SC Paper Consult, C-101/16), sicchè la

detraibilità dell'Iva va tendenzialmente esclusa allorchè colui che ha reso la prestazione al destinatario, che l'ha effettivamente ricevuta, sia un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione rappresentata nella fattura, avendo questi ricevuto l'imposta senza essere legittimato alla rivalsa, nè assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta, ed essendo le fatture emesse per prestazioni, rispetto a lui, inesistenti, mentre resta irrilevante che i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice (Cass., Sez. 5, 16/07/2020, n. 15139).

Pertanto, mentre in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Ufficio è tenuto a dimostrare la mancata realizzazione delle operazioni fatturate e il contribuente, chiamato alla prova contraria, la loro effettiva esistenza (Cass. 19/10/2007, n. 21953 ; Cass., 6/6/2012, n. 9108 ; nello stesso senso CGUE 6/7/2006, C439/04, Axel Kittel; CGUE 21/2/2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise; CGUE 21/6/2012, C-80/11, Mahgeben e C-142/11, David; CGUE 6/12/2012, C-285/11, Bonik; CGUE 31/1/2013, C-642/11, Stroy trans EOOD), per quelle soggettivamente inesistenti, l'Ufficio è tenuto a provare non soltanto l'oggettiva fittizietà del fornitore e dunque l'evasione fiscale (Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27566), ma altresì che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando l'ordinaria diligenza, di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione iscritta in una evasione Iva, indipendentemente dall'aver ritratto o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (Corte di Giustizia 22/10/2015, Ppuh, C-277/14, punti 47 e 48).

A tal fine, l'Amministrazione può avvalersi, quanto alla fittizietà del fornitore, di presunzioni o di elementi riferiti alle sole fatture o di circostanze rilevanti per la qualificazione della società interposta come cartiera (quali la mancanza di sede, la mancanza di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte), senza che occorra la prova "certa" e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio, e, quanto alla conoscenza o conoscibilità della sostanziale inesistenza del contraente, secondo l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, di elementi oggettivi e specifici, anche presuntivi, quali, ad esempio, l'acquisto di beni a un prezzo inferiore di mercato, la limitatezza dell'eventuale ricarico o la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali (per tutte, Sez. 5, 30/10/2018, n. 27566 ; Cass., Sez. 5, 20/4/2018, n. 9851).

Soltanto una volta assolto tale onere, spetta al contribuente, che non voglia essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, fornire la prova contraria di avere adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass., Sez. 5, 20/4/2018, n. 9851 ; Cass., Sez. 5, 20/7/2020, n. 15369 ; Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27555 ; Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27566).

8.2 Nella specie, la C.T.R., valutato il compendio probatorio acquisito, ha ritenuto che i cedenti non fossero fittizi ma reali e, dunque, "a pieno titolo soggetti passivi", evidenziando al riguardo non soltanto circostanze che, alla stregua dei principi sopra richiamati, possono considerarsi

irrilevanti, quali il reale transito delle merci nei magazzini della contribuente e il loro avvenuto pagamento e ritiro da parte delle clienti comunitarie, ma anche ulteriori elementi, quali la disponibilità, in capo ad essi, "dei beni e delle strutture", la loro capacità di fornire i beni commissionati e il regolare assolvimento, da parte loro, dei "propri obblighi Iva", oltre all'accertata insussistenza di operazioni soggettivamente inesistenti limitatamente agli acquisti e non alle vendite, quanto alla fornitrice (Omissis), e alle vendite e non agli acquisti, quanto alla cliente comunitaria Erre Trading. I giudici di merito hanno poi escluso anche la sussistenza dell'elemento soggettivo della conoscenza o conoscibilità della frode da parte della contribuente, non limitandosi al riguardo a considerazioni di ordine logico finalizzate ad affermare l'incompletezza della prova offerta, allorchè hanno criticamente posto in evidenza il numero ridotto di beni appartenenti al lotto verificato, l'incomprensibilità del momento e delle modalità di immissione dei telefoni nel circuito truffaldino, la complessità dell'organizzazione aziendale della contribuente e la conseguente necessità che della frode fossero al corrente molteplici persone (dall'amministratore, agli addetti del settore commerciale), l'incomprensibile prosecuzione dell'asserita truffa anche in un periodo in cui erano in corso verifiche presso le sedi delle società (Omissis) e Alinghi senza che gli ispettori si accorgessero di nulla, in virtù delle quali hanno ritenuto che la contribuente, "pur agendo con la normale diligenza (...) avrebbe avuto grosse difficoltà ad accorgersi di una frode che si concretizzava nei passaggi successivi o in quelli precedenti", ma ulteriormente argomentando in merito all'insussistenza della dedotta assenza di rischio aziendale (stanti l'identità di caratteristiche dei contratti stipulati dalla società per altri beni e le plurime restituzioni di merci dalle acquirenti), della fissità dell'utile lordo conseguito (stante il prezzo di mercato praticato) e del risparmio fiscale ottenuto (stanti l'azzeramento del debito erariale da parte della contribuente, la quale aveva pagato l'imposta sugli acquisti da Alinghi e (Omissis) e non l'aveva incassata dagli acquirenti comunitari, e l'impossibilità di utilizzare il plafond richiesto dal gruppo in quanto ottenuto solo nel novembre (Omissis)), e in merito alla reputata regolarità della documentazione di trasporto, all'impossibilità di attribuire una corretta interpretazione alle intercettazioni telefoniche prodotte, all'irrilevanza della firma degli ordini di Erre Trading apposta dall'impiegata in luogo del titolare e all'inconsistenza del rilievo sollevato sulla identità del luogo di villeggiatura frequentato dal A.A. del gruppo PAM e dal B.B. della società (Omissis).

L'ampia disamina operata dalla C.T.R. esclude, dunque, la fondatezza della doglianza dell'Ufficio, la quale, ancorchè proposta in termini di violazione di legge e, segnatamente, degli art. 115 c.p.c. , artt. 2697 e 2729 c.c. , si risolve in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

Se, infatti, la violazione dell' art. 115 c.p.c. può essere dedotta come vizio di legittimità soltanto denunciando che il giudice ha posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o ha disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero ha considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione, ma non anche quando, come accaduto nella specie, il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, ha attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre (Cass., Sez. 2, 21/3/2022, n. 9055 ; Cass., Sez. 1, 01/03/2022, n. 6774), la violazione del precetto di cui all' art.

2697 c.c. si configura unicamente nell'ipotesi in cui il giudice di merito abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando il ricorrente intenda lamentare che, a causa di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, la sentenza impugnata abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere (Cass., Sez. 2, 21/3/2022, n. 9055), come invece sostanzialmente preteso oggi dall'Ufficio.

Peraltro, anche la selezione, tra gli indizi offerti dall'Amministrazione a dimostrazione delle pretese fiscali, di quelli reputati rilevanti rientra a pieno titolo nel meccanismo di operatività dell' art. 2729 c.c. , il quale, nel prescrivere che le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla "prudenza del giudice" (secondo una formula analoga a quella che si rinviene nell' art. 116 c.p.c. a proposito della valutazione delle prove dirette), si articola nei due momenti valutativi della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, volta a scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e a conservare viceversa quelli che, presi singolarmente, rivestono i caratteri della precisione e gravità, e della successiva valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi così isolati, oltrechè dell'accertamento della loro idoneità alla prova presuntiva se considerati in combinazione tra loro (c.d. convergenza del molteplice), essendo erroneo l'operato del giudice di merito il quale, al cospetto di plurimi indizi, li prenda in esame e li valuti singolarmente, per poi giungere alla conclusione che nessuno di essi assurga a dignità di prova (da ultimo Cass., Sez. 2, 21/3/2022, n. 9054 ; anche Cass., Sez. 3, 09/03/2012 n. 3703).

Pertanto, come sostenuto da questa Corte, intanto può denunciarsi la violazione o falsa applicazione del ridetto art. 2729 c.c. , in quanto il giudice di merito ne abbia contraddetto il disposto, affermando che un ragionamento presuntivo può basarsi anche su presunzioni (rectius: fatti), che non siano gravi, precisi e concordanti, ovvero abbia fondato la presunzione su un fatto storico privo di gravità o di precisione o di concordanza ai fini della inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e abbia dunque sussunto erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione fatti concreti accertati che non siano, invece, rispondenti a quei caratteri, competendo soltanto in tal caso alla Corte di cassazione controllare se la norma in esame sia stata applicata a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta o il giudice non sia incorso in errore nel considerare grave una presunzione che non lo sia sotto il profilo logico generale o sotto il particolare profilo logico (interno ad una certa disciplina) entro il quale essa si collochi, al pari di quanto può accadere con riguardo al controllo della precisione e della concordanza (in questi termini, da ultimo Cass., Sez. 2, 21/3/2022, n. 9054).

Se questo è il presupposto della violazione o errata applicazione dell' art. 2729 c.c. , la deduzione del vizio, come già sostenuto da questa Corte, non può che estrinsecarsi nella puntuale indicazione, enunciazione e spiegazione dei motivi per i quali il ragionamento del giudice di merito sia irrispettoso dei paradigmi della gravità, precisione e concordanza, risolvendosi altrimenti la critica al ragionamento presuntivo svolto, che si sostanzia nell'enunciazione di una diversa modalità della sua ricostruzione, nel suggerimento di un diverso apprezzamento della questio facti che si pone al di là della fattispecie di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , ma rientra nella richiesta del controllo sulla motivazione della sua ricostruzione, percorribile, nella vigenza del novellato n. 5 del medesimo art. 360, soltanto quando si deduca l'omesso esame di

un fatto decisivo, principale o secondario, da indicarsi in modo chiaro, non potendo esso essere individuato soltanto nell'omessa valutazione di una risultanza istruttoria (vedi Cass., Sez. 2, 21/3/2022, n. 9054).

Pertanto, in assenza di una tale articolazione nelle deduzioni dell'Ufficio, essendosi esso limitato a lamentare l'omesso esame di una serie di circostanze probatorie, senza indicare in quali termini si sia sostanziata la lamentata violazione della predetta norma, la doglianza non può che ritenersi inammissibile, atteso che il giudice di merito, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (Cass., Sez. 1, 2/8/2016, n. 16056), e che la valutazione del compendio probatorio è preclusa a questa Corte, essendo riservata al giudice di merito al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass., 13/01/2020, n. 331 ; Cass., 04/08/2017, n. 19547 ; Cass., 04/11/2013, n. 24679 ; Cass., 16/12/2011, n. 27197 ; Cass., 07/02/2004 n. 2357).

9. Il terzo motivo è parimenti inammissibile.

Va innanzitutto ribadito quanto sostenuto dalle Sezioni unite, con la sentenza 7/4/2014, n. 8053 , allorchè hanno chiarito che le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 2 , convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , in merito al vizio denunciabile ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , si applicano, alla luce del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 , anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, in quanto privo di connotazioni di specialità, riferendosi, viceversa, l'art. 54, comma 3-bis medesimo D.L., allorchè stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 ", esclusivamente alle disposizioni sull'appello, che preservano la specialità del giudizio tributario di merito, e che il vizio in esame, come novellato, si applica ai ricorsi avverso sentenze depositate dopo il 11 settembre 2012, come quella in esame.

E deve ulteriormente escludersi che ricorra il diverso ed eccepito profilo d'inammissibilità per c.d. "doppia conforme" ex art. 348-ter c.p.c. , che limita il ricorso ai motivi di cui al citato art. 360, comma 1, nn. 1), 2), 3), 4) atteso che, ai sensi dell'art. 54, comma 2 Decreto Sviluppo (D.L. n. 83 del 2012), la relativa regola (introdotta dal comma 1, lett. a), si applica "ai giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto" (12 agosto 2012), ossia ai giudizi introdotti in grado di appello dal giorno 11 settembre 2012 in poi (v. Cass. n. 5528 del 2014, in motivazione.). Nella specie, infatti, il giudizio di appello, che ha originato la sentenza impugnata col ricorso in esame, è stato introdotto il 6/3/2012.

Ciò detto, si osserva altresì come l' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , così come riformulato nel 2012, introduca nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia), con la conseguenza che non integra detto vizio nè l'omesso esame di elementi istruttori qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. 2, 29/10/2018, n. 27415), nè la consulenza tecnica d'ufficio (Cass., Sez. 6 - 3, 24/06/2020, n. 12387), nè l'omessa motivazione, nè la sua insufficienza o contraddittorietà (Cass., Sez. 1, 04/04/2014, n. 7983).

Ebbene, posto che per "fatto storico" deve intendersi non una "questione" o un "punto" della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c. , (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo (Cass., Sez. 1, 8/9/2016, n. 17761 ; Cass., Sez. 5, 5/2/2011, n. 2805 ; Cass., Sez. 2, 8/7/2021, n. 19432), deve ritenersi che la C.T.R. abbia in realtà esaminato i fatti segnalati dall'Amministrazione con la censura in esame, sia pure valutandoli in senso diverso da quello voluto, avendo evidenziato la sussistenza di molteplici contratti, per altre tipologie di merci, aventi le medesime caratteristiche di quelli esaminati dai verificatori, la correttezza della documentazione di trasporto e la consistenza delle forniture ((Omissis) e Alinghi), sicchè la doglianza si risolve in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

10. In ragione dell'inammissibilità del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, resta assorbito il ricorso incidentale condizionato proposto dalla contribuente.

11. In conclusione, il ricorso principale deve essere rigettato, mentre deve essere dichiarato assorbito quello incidentale condizionato proposto dalla contribuente. Le spese del giudizio, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza e devono essere poste a carico della ricorrente.

L'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (Cass., sez. 6-L, 29/1/2016, n. 1778 ; Cass., sez. 5, 14/5/2020, n. 8914).

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza