

Sentenza del 12/04/2023 n. 9661 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Come si legge nella sentenza impugnata, in seguito a verifica del Nucleo di Polizia Tributaria di Venezia relativa agli anni 2003/2007, conclu Sas i con un P.V.C. del 2/11/2009, con la quale fu contestata la contabilizzazione, sul libro giornale e sui registri Iva degli acquisti e delle vendite degli anni dal 2003 al 2006, di operazioni soggettivamente inesistenti inserite nel contesto di frodi carosello, in cui i fornitori di PAM (I Dogi e Alinghi Trade) avevano avuto il ruolo di broker (rivenditori intermediari), PAM quello di filtro ("buffer") ed Erre Trading e Florentia Trade quello di cessionarie di cellulari che avevano dato avvio alla frode, l'Agenzia delle Entrate, Direzione regionale del Veneto, emise nei confronti del Gruppo PAM Spa avvisi di accertamento, relativi all'anno 2005, con i quali recuperò a tassazione imposte evase ai fini IRES, IRAP e IVA, indicando componenti negativi e detraendo illecitamente la relativa Iva, mentre, in data 16/11/2011, Equitalia Nord Spa notificò cartella di pagamento a seguito di iscrizione a ruolo D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 15, di un terzo degli importi, dovuti alla presentazione di ricorsi davanti alla C.T.P.. Per i medesimi fatti, erano stati in precedenza emessi due distinti avvisi di accertamento, relativi agli anni 2003 e 2004, collegati a quelli in contestazione, che, tempestivamente impugnati, erano stati annullati in primo grado con sentenza confermata dalla C.T.R..

Impugnati dalla PAM Spa e dalla consolidante GECOS Spa gli avvisi di accertamento e la cartella relativa al 2005, la C.T.P. di Venezia, riunite le cause, rigettò i ricorsi con sentenza n. 102/13/13, sostenendo che le società cedenti fossero subalterne a PAM e di fatto utilizzate come schermo e, quanto ai rapporti con le società estere realizzatrici della frode comunitaria, che mancasse la diligenza richiesta.

Presentati da PAM e da GECOS distinti appelli, la C.T.R. per il Veneto, previa loro riunione, riformò la sentenza appellata con sentenza n. 663/30/15, con la quale dichiarò l'illegittimità degli atti impugnati e condannò l'Ufficio alla rifusione delle spese del giudizio.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a quattro motivi, illustrati anche con memoria, mentre le contribuenti si sono difese con controricorso, illustrato anche con memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'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, escludendone altri maggiormente indicativi (tra cui l'anomala scelta dei clienti comunitari e, in particolare, 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 I Dogi dovuto essenzialmente agli acquisti di PAM; la sostanziale corrispondenza degli importi fatturati con gli acquisti da ETR; il fatturato di Alinghi proveniente, nel 2004, per il 97,75% 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) e omettendo di confutare diversi fatti posti a base della decisione di primo grado (ossia la corrispondenza, in qualità e quantità, degli acquisti di PAM da I Dogi e Alinghi con le contestuali vendite a Erre Trading e Florentia Trade 2002; le rivendite fatte da queste ultime alle società cartiere italiane con conseguente coincidenza con quelle fatte da PAM; l'identità delle fornitrici di I Dogi e Alinghi, ETR Spa ed Euro Impex Srl, i cui amministratori avevano patteggiato la pena in sede penale per la frode carosello; le pendenze penali dell'amministratore di Erre Trading; la permanenza in (Omissis) o il trasferimento in (Omissis) e non in (Omissis) della merce prelevata dai depositi PAM; l'anomalia delle clausole di pagamento; l'accordo Alinghi ed Euro Impex sulle forniture da fare a PAM, previo suo ordine; le fatture emesse verso PAM scontate da I Dogi presso una società di factoring prima che venissero pagate; la ridotta organizzazione delle due società comunitarie, peraltro non conosciute sul mercato; l'iniziale contatto diretto tra I Dogi ed Erre Trading prima dell'interposizione di PAM; la costituzione di Alinghi nel 2003 per operare in modo monopolistico con PAM; i legami di interesse tra l'amministratore Alinghi e quello de I Dogi; sistema di controlli interni di PAM al solo scopo di prevenire il rischio del mancato incasso), così da violare l'art. 115 c.p.c., u.p., che impone al giudice di porre a fondamento della decisione fatti non contestati e gli artt. 2729 e 2697 c.c., che impongono al giudice rispettivamente di esaminare tutti i fatti noti (e non alcuni) addotti dalla parte interessata secondo una visione globale e non atomistica e di rispettare l'onere probatorio gravante sulla contribuente, a fronte del compendio indiziario descritto.

Se infatti detti elementi fossero stati analizzati, la C.T.R. avrebbe potuto accertare che Alinghi e I Dogi concentravano su PAM un colossale flusso di telefonini che questa rivendeva nel mercato comunitario, concentrandoli sui soli due operatori tedesco e Spa gnolo, senza assumere alcun rischio commerciale, stanti le modalità di pagamento, ma ricavando, oltre al ricarico del 3% (ottenuto senza contrattazione), l'azzeramento dell'Iva a debito propria e di gruppo, grazie all'emersione di rilevanti eccedenze a credito conseguenti all'acquisto con addebito in rivalsa e alle rivendite alle acquirenti comunitarie senza addebito Iva, mentre alcuna rilevanza assumevano l'apparente regolarità dei pagamenti, dei trasporti e delle consegne o l'intrattenimento di rapporti non con cartiere, ma con soggetti effettivi, solitamente sussistenti nelle frodi carosello, nè l'asserita assenza di vantaggi, peraltro sussistenti.

Inoltre, era stato violato anche la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, sulla indeducibilità, dal reddito, dei costi sostenuti per il compimento di attività penalmente illecite.

2. Col secondo motivo di ricorso principale, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'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. L'Ufficio, in particolare, evidenziando la valenza anche esterna degli elementi indicati nel motivo che precede, con riguardo alle deduzioni sottoposte alla C.T.R. in replica i motivi di appello, contesta la sentenza in quanto, a fronte delle allegazioni in fatto da esso proposte sulla base del verbale di constatazione, degli atti penali e degli avvisi di accertamento (ossia i rapporti commerciali con I Dogi - Erre trading GmbH e Alinghi Trade - Gruppo PAM; le modalità di individuazione dei partners comunitari da parte di PAM; le modalità di effettuazione delle cessioni intracomunitarie; il vantaggio economico conseguito e le risultanze dei procedimenti penali, che conducevano ad affermare la non convenienza per I Dogi ed Erre trading della intermediazione di PAM; la correlazione temporale e quantitativa del rapporto con PAM e dell'incremento di fatturato di I Dogi; le anomalie contrattuali sulle modalità di pagamento di PAM, che pagava I Dogi solo dopo avere ricevuto il pagamento da Erre Trading senza previo trasferimento della merce e si avvantaggiava della risoluzione dell'ordine quando non andava a buon fine quello con la cliente comunitaria; l'assenza di trattative tra I Dogi e PAM; la fornitura di cellulari a PAM da Alinghi preceduta da rapporti tra questa e il fornitore broker a monte Euro Impex Srl ; l'assenza di personale di Alinghi e la sua neonata attività, che, nel 2004, non aveva depositato alcun bilancio; la partecipazione alla frode di Alinghi attestata dalla sentenza di assoluzione, per insufficienza di prove sul dolo, del suo amministratore; la neo costituzione dei due clienti comunitari; l'assenza di strutture aziendali e di capacità finanziaria degli stessi; le anomalie della fase di esecuzione delle cessioni intracomunitarie, ossia la mancata richiesta del CMR attestante la consegna della merce in territorio comunitario, il rinvenimento presso Erre Trading, in sede di perquisizione, dell'originale delle bolle di consegna di PAM che avrebbero dovuto trovarsi presso quest'ultima, i luoghi di consegna coincidenti con abitazioni private, non idonee a stoccare la merce; la mancata costituzione del plafond di vendite senza applicazione Iva da portare a rimborso, che avrebbe impedito a PAM di detrarre l'Iva addebitatale per rivalsa dalle due fornitrici e di maturare un credito di cui chiedere il rimborso; il ricarico praticato; le risultanze penali), la C.T.R. aveva esaminato soltanto alcuni elementi e, nel trascurare tutti gli altri che avrebbero imposto alla PAM di provare l'assenza di consapevolezza da parte sua, aveva sostanzialmente esonerato la società dall'onere probatorio su di lei gravante, oltre ad avere violato il principio secondo cui avrebbe dovuto decidere sulla base dei fatti non contestati e la disciplina sulle presunzioni e sulla necessità di una loro disamina unitaria e non atomistica.

3. Col terzo motivo, condizionato al fatto che non siano considerati pacifici gli elementi descritti nella censura che precede, 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 e riprodotti nella parti afferenti alle controdeduzioni in appello e, in particolare, le anomalie sulle modalità di pagamento, indicative di un anticipo delle liquidità, da parte delle fornitrici e della cartiere a monte, alle clienti comunitarie, e sui documenti di viaggio e di consegna delle merci, che spesso

avveniva in (Omissis) o direttamente in (Omissis) a cura della stessa cliente comunitaria; l'insufficiente struttura della I Dogi, priva del tutto di operai e inadatta di contribuire alla circolazione dei beni, nè da un punto di vista finanziario, nè della movimentazione del materiale, e dunque la sua natura cartolare; la costante concordanza tra acquisti a monte da parte delle fornitrici nazionali-rivendite a PAM - cessioni intracomunitarie di questa; anomalia delle clausole contrattuali che escludevano il rischio commerciale per PAM), 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), e reso una motivazione insufficiente.

4. Col quarto motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione della 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. sostenuto la deducibilità, ai fini delle imposte sul reddito, dei costi sostenuti da PAM per gli acquisti da I Dogi e da Alinghi, quand'anche fosse provato il collegamento di quegli acquisti con la frode carosello, essendo stati gli stessi comunque sostenuti ed essendo insussistente il legame di specifica strumentalità del costo al reato di frode fiscale, necessario al fine di negare la deducibilità alla luce della nuova formulazione del ridetto art. 14, comma 4-bis. L'Ufficio, pur aderendo all'interpretazione offerta dai giudici di merito, obietta che, nella specie, i costi sostenuti da PAM per l'acquisto dei telefonini erano stati direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, ossia la cessione a società cartiere al fine di finanziare la frode carosello, con la conseguenza che la conferma della rettifica imporrebbe l'applicazione di tale disposizione.

5. Va innanzitutto rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalle contribuenti sul presupposto che l'Agenzia delle Entrate non abbia impugnato una delle due rationes decidendi, ossia quella fondata sulla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7.

Se è vero, infatti, che la C.T.R. ha evidenziato l'omessa allegazione, da parte dell'Ufficio, di alcuni documenti richiamati nel P.V.C., ossia la prima verifica fiscale a carattere generale, relativa agli anni di imposta 2001, 2002 e 2003, nei confronti de I Dogi Spa, gli esiti di attività di rogatoria internazionale, i verbali di sommarie informazioni e gli atti di indagine condotte nei confronti di altri soggetti, è altresì vero che tale rilievo non ha in alcun modo influenzato il dispositivo della decisione, ma si è risolto in un mero obiter dictum o comunque in un argomento evidenziato ad substantiam, avendo i giudici di merito comunque proceduto all'analisi del compendio probatorio, peraltro ritenuto inciso proprio da quella mancanza, reputata avere portata sostanziale, per poi decidere per il rigetto nel merito della pretesa per infondatezza dei motivi, in ciò consistendo la reale "ratio decidendi".

6.1 Venendo ora alle censure proposte, le prime due, da trattare congiuntamente in ragione della stretta connessione, sono inammissibili.

Va sul punto premesso che, 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).

6.2 Nella specie, la C.T.R., valutato il compendio probatorio acquisito, ha ritenuto, per un verso, come la C.T.P. non avesse individuato l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto e vendita poste in essere da PAM, posto che nessuno dei soggetti con cui la stessa aveva intrattenuto rapporti commerciali era fittizio, e, per altro verso l'assenza di colpa in capo alla predetta.

Con riguardo alla prima questione, è stato, in particolare, evidenziato come la frode fosse stata perpetrata da soggetti "non meglio precisati, che si trovano, nella catena distributiva, a monte dei suoi fornitori o a valle dei suoi clienti" ed è stata esclusa, al riguardo, la rilevanza degli elementi, posti a base della pronuncia di primo grado, dati dal ridotto rischio imprenditoriale, dall'assenza di esposizione finanziaria, dal mancato utilizzo di plafond Iva, dall'anomalia delle clausole contrattuali e dalla determinazione dei prezzi di vendita, siccome indicativi di una normale prassi commerciale giustificata dal mercato della grande distribuzione in cui la contribuente operava. A sostegno di tali considerazioni sono stati poi valorizzati diversi elementi, quali la pluralità di persone che avrebbe dovuto essere a conoscenza della frode; la correttezza dei documenti di trasporto, in assenza di contestazioni di falsità; l'impossibilità di estendere l'inesistenza soggettiva a tutte le operazioni intercorse tra le parti, sulla base sola di alcune testimonianze prive di indicazioni specifiche su soggetti, luogo, tempo e modalità; e, infine, la piena operatività dei fornitori I Dogi e Alinghi, come risultante dai bilanci, dalle relazioni dei rispettivi collegi sindacali (su costi, struttura, rapporti bancari, notizie di rapporto con la grande distribuzione, quali Conad, Coop, Auchan, certificazioni di qualità e investimenti) e da una consulenza tecnica.

Con riguardo alla seconda questione, i giudici di merito, constatato l'annullamento degli avvisi relativi agli anni 2003 e 2004, disposto con sentenze emesse nei due gradi di merito, hanno escluso che PAM fosse a conoscenza della frode perpetrata da altri o che avrebbe potuto esserlo, posto che non sapeva delle indagini penali in corso nei confronti delle predette società, con le quali aveva peraltro interrotto i rapporti non appena appresa la relativa notizia dalla stampa; che la stessa Amministrazione finanziaria, pur dotata di penetranti mezzi di indagine, non si era avveduta di alcuna frode in occasione delle verifiche svolte nei confronti di I Dogi e di Alinghi; che i controlli erano stati affidati dalla contribuente ad una società di revisione, oltre ad essere svolti mediante una funzione di Internal Audit, all'interno del quale era collocato il Servizio Organizzazione e Metodi, come riferito anche dai dipendenti; che nessuna conferma era provenuta dagli esiti dei processi penali, essendo emerso che ETR non aveva mai emesso fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nei confronti de I Dogi (reale acquirente e reale venditrice); che la cliente tedesca della contribuente era dotata di sufficiente organizzazione, mentre le dichiarazioni rese dalla sua dipendente avevano riguardato annualità diverse dal 2005; e che Alinghi, oltre a svolgere uno scrupoloso controllo merceologico sui telefonini acquistati e rivenduti a PAM, non aveva mai acquistato le merci dalle società che, secondo l'Ufficio, erano state ad essa indicate da PAM quali fornitori cui rivolgersi, come emerso anche nel giudizio penale.

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, dell'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 quando 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 medesimo art. 360, novellato n. 5, 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, cui 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).

7. Il terzo motivo è parimenti inammissibile.

Si osserva infatti 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 analizzato tutti i fatti evidenziati come omessi nella censura, sicchè la pretesa non può che risolversi in una inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice di merito.

7. Il quarto motivo è, invece, assorbito, derivando dalla avvenuta esclusione della frode l'insussistenza del provento derivante da fatto di reato, con conseguente insussistenza dei presupposti per l'applicazione della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14 , comma 4-bis, il quale, nella formulazione introdotta dalla D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1 , convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 , prevede che: "qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'art. 530 c.p.p. , ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 c.p.p. , fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 c.p.p. , compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

8. In conclusione, dichiarata l'inammissibilità dei primi tre motivi e l'assorbimento del quarto, il ricorso deve essere rigettato.

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. 30 maggio 2002, n. 115, 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).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 35.000,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza