

Civile Sent. Sez. 5 Num. 6864 Anno 2016

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: BIELLI STEFANO

Data pubblicazione: 08/04/2016

3754
2015

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende

**- ricorrente nel giudizio per revocazione e ricorrente principale
in quello rescissorio-**

contro

s.p.a. E - GROUP ITALIA IN LIQUIDAZIONE, in concordato preventivo, con sede a Milano, via Freguglia n. 10, in persona del liquidatore e legale rappresentante dottor Aldo Ursino, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Monti Parioli n. 48, presso lo studio dell'avvocato

84

Ulisse Corea, e rappresentata e difesa dal professore avvocato Roberto Pignatone, con studio a Palermo, via Bettino Ricasoli n. 55, giusta elezione di domicilio e procura speciale in calce al controricorso

- controricorrente nel giudizio per revocazione; controricorrente e ricorrente incidentale condizionato nel giudizio rescissorio-

avverso la sentenza n. 20790 del 2013 della Corte Suprema di cassazione depositata l'11 settembre 2013, notificata il 23 ottobre 2013, con riguardo al giudizio per revocazione, e avverso la sentenza n. 97/46/10 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 20 luglio 2010, notificata il 29 luglio 2010, con riguardo al giudizio rescissorio;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 9 dicembre 2015 dal consigliere dottor Stefano Bielli;

udito, per l'agenzia ricorrente, l'avvocato dello Stato Bruno Dettori, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore generale dottoressa Paola Mastroberardino, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e per l'inammissibilità del ricorso incidentale condizionato.

Ritenuto in fatto

1.- Con sentenza n. 97/46/10, depositata il 20 luglio 2010, notificata il 29 luglio 2010, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (*hinc*: «CTR») accoglieva l'appello proposto dalla s.p.a. E - Group Italia nei confronti dell'agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 318/38/07 della Commissione tributaria provinciale di Milano (*hinc*: «CTP»), compensando tra le parti le spese di lite di entrambi i gradi, «date la peculiarità e complessità della materia» (frod

carosello”»).

Il giudice di appello premetteva che: a) in base a segnalazione generale n. 716/102938/1 del 15 gennaio 2003 della Guardia di finanza e conseguente processo verbale di constatazione del 13 ottobre 2005 (*hinc*: «pvc») redatto dalla stessa Guardia di finanza, riguardante specificamente la «s.p.a. E - Group», notificati all’interessata, l’Agenzia delle entrate aveva accertato, richiamando l’art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, che, nell’anno d’imposta 2000 – anche a séguito di indagini penali nell’ambito di società operanti nel settore informatico, caratterizzate da un «brevissimo periodo» di operatività e da un comportamento antieconomico –, la s.r.l. System Rain (avente la sede legale di Salerno inesistente e quella amministrativa di Torino chiusa e comunque priva di documentazione amministrativo-contabile) aveva emesso fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nei confronti della predetta s.p.a. (allora s.r.l.), la quale, in relazione ad esse, aveva indebitamente detratto IVA per € 51.469,20 (lire 99.658.260) e dedotto costi, comportandosi come in un analogo episodio; b) il ricorso con cui la contribuente aveva impugnato l’avviso di accertamento era stato respinto dall’adita CTP; c) la contribuente aveva proposto appello, al quale aveva resistito l’Agenzia delle entrate.

Su queste premesse, la CTR, nell’accogliere l’appello, rilevava che: a) l’avviso di accertamento era privo di adeguata motivazione, sia in ordine alle ragioni giuridiche dell’atto (in quanto non era specificata l’ipotesi in forza della quale si era proceduto all’accertamento nell’ambito delle diverse fattispecie regolate dal richiamato art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972), sia in ordine ai suoi presupposti di fatto (in quanto nulla era specificato in concreto né circa il prezzo dei beni venduti alla contribuente; né circa le circostanze di tempo, di luogo, di persona e di contenuto contrattuale riguardanti le forniture di merci alla medesima contribuente; né circa altri eventuali elementi di prova “individualizzanti”); b) in ogni caso, non sussistevano a carico della società contribuente presunzioni semplici – cioè gravi, precise e concordanti – o, *a fortiori*, gli elementi di prova diretti richiesti dal terzo comma dello stesso art. 54); c) la società E - Group Italia, infine, risultava in buona fede (stato comportante la detraibilità dell’IVA anche in caso di cosiddette “frodi carosello”, come precisato dalla CGUE nelle sentenze del 12 gennaio 2006, nelle cause riunite C-354/03, C- 355/03 e C- 484/03, e del 6 luglio 2006, nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04), in considerazione sia della limitata entità economica della contestazione (a fronte di un fatturato della contribuente di circa € 25.822.885,00 all’epoca), sia della sporadicità degli acquisti dalla s.r.l. System Rain, sia dell’attività pluriennale di quest’ultima, sia del mancato esercizio dell’azione penale nei confronti del suo legale rappresentante, sia della non concluzione di un analogo episodio di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse in «epoca differente» dalla s.r.l. Win Data nei confronti della società E - Group Italia (fatto non accertato con efficacia di

Sh

giudicato e di non rilevante entità economica).

2.- Avverso la sentenza di appello, l'**Agenzia delle entrate** proponeva ricorso per cassazione affidato a quattro motivi e notificato con plico spedito l'11 novembre 2010.

3.- La s.p.a. E - Group Italia resisteva con controricorso e ricorso incidentale condizionato, affidato ad un unico mezzo e notificato il 14 dicembre 2010.

4.- Con sentenza n. 20790 del 2013, depositata l'11 settembre 2013 e notificata il 23 ottobre 2013, questa Corte: a) dichiarava improcedibile, ai sensi dell'art. 369 cod. proc. civ., il ricorso principale per la mancata produzione in giudizio della copia autentica della sentenza impugnata (n. 97/46/10 emessa dalla CTR della Lombardia) con la relazione di notificazione; b) dichiarava inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso incidentale condizionato; c) condannava l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in € 5.000,00 per compensi professionali, oltre accessori di legge.

5.- Con ricorso notificato il 24 - 25 ottobre 2013, l'Agenzia delle entrate impugnava per revocazione la suddetta sentenza di questa Corte n. 20790 del 2013, deducendo - ai sensi dell'art. 395, n. 4, cod. proc. civ. - che questa, per errore revocatorio, aveva ritenuto non prodotta in giudizio la sentenza notificata della CTR (corredata dalla relata di notifica), mentre il documento era stato a suo tempo regolarmente prodotto.

6.- La s.p.a. E - Group Italia resisteva con controricorso notificato il 3 dicembre 2013, chiedendo dichiararsi inammissibile o infondato il ricorso per revocazione o, in subordine, l'accoglimento del controricorso e ricorso incidentale condizionato, a loro tempo proposti.

7.- L'istanza di sollecita fissazione di udienza presentata il 1° agosto 2014 dalla società contribuente veniva rigettata il 21 agosto 2014, in quanto era stata già depositata la relazione ai fini della trattazione in camera di consiglio.

8.- Con ordinanza interlocutoria n. 13016 del 2015, depositata il 23 giugno 2015, questa Corte: a) ha accolto il ricorso per revocazione, accertando che era stata effettivamente depositata in giudizio la copia autentica della sentenza della CTR, corredata dalla relata di notifica, erroneamente supposta mancante nella impugnata sentenza n. 20790 del 2013; b) ha rinviato la controversia alla pubblica udienza.

Considerato in diritto

1.- In conseguenza della pronuncia rescindente emessa da questa Corte con ordinanza interlocutoria n. 13016 del 2015 - con la quale è stata revocata la sentenza, sempre di questa Corte, n. 20790 del 2013 di improcedibilità del ricorso principale per cassazione e di inammissibilità del ricorso incidentale condizionato, relativi alla sentenza n. 97/46/10 emessa dalla CTR della Lombardia - occorre procedere al **giudizio rescissorio** oggetto della sentenza revocata.

2.- Con il **primo motivo del ricorso principale**, l'Agenzia delle entrate denuncia (in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) la violazione e falsa applicazione degli artt. 54 e 56 del d.P.R. n. 633 del 1972. Secondo la ricorrente, la CTR – nel ritenere viziata la motivazione dell'impugnato avviso perché questo non specifica l'ipotesi ritenuta applicabile, tra quelle previste dall'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, solo genericamente richiamato nell'atto – si sarebbe posta in contrasto con le evocate disposizioni, le quali non impongono di specificare l'ipotesi di rettifica in concreto applicabile, allorché tale dato sia ricavabile agevolmente dal complesso della motivazione (attraverso il richiamo del pvc e della nota di segnalazione ad esso annessa), senza alcuna compromissione del diritto di difesa.

Con il **secondo motivo del ricorso principale**, la ricorrente Agenzia denuncia (in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) la violazione e falsa applicazione dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972. Ad avviso della ricorrente, la CTR – nell'affermare che gli elementi di prova indicati nell'atto (ritenuti da quel giudice «scarsi e generici» ed inidonei a generare presunzioni semplici gravi e concordanti) non potevano considerarsi «diretti», come invece richiesto dal terzo comma del citato art. 54 – aveva dato per presupposto, con asserzione «del tutto immotivata», che l'accertamento era stato condotto ai sensi del terzo comma dell'art. 54 e non invece con controllo della contabilità ed ai sensi, oltre che del secondo comma, del quinto comma dello stesso articolo 54, relativo alle risultanze derivanti da accessi, ispezioni e verifiche.

Con il **terzo motivo del ricorso principale**, l'Agenzia fiscale denuncia – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. – la violazione e falsa applicazione degli artt. 17, 18, 19 e 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che l'IVA derivante da operazioni soggettivamente inesistenti sarebbe detraibile nel caso di buona fede della contribuente sulla effettività dell'operazione.

Con il **quarto ed ultimo motivo del ricorso principale**, la ricorrente denuncia – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. – la motivazione insufficiente della sentenza sul fatto controverso e decisivo dell'interposizione fittizia della fatturante s.r.l. System Rain nell'acquisto, da parte della s.p.a. E - Group Italia, di materiale informatico. Secondo l'Agenzia, la CTR non avrebbe considerato i fatti decisivi descritti nell'avviso, nel pvc e nella nota di segnalazione (quali: *a.* – la carenza di qualsiasi struttura commerciale della s.r.l. fatturante, priva di strutture operative, di segni di riconoscimento presso la propria sede amministrativa, di documentazione amministrativo-contabile, con amministratore unico irreperibile e indagato dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Torino per reati fiscali; *b.* la segnalazione da parte della Guardia di finanza di Bergamo di un ulteriore comportamento fiscale della s.p.a. E - Group Italia del tutto similare (come utilizzatrice di altre fatture fittizie) e non avrebbe considerato che la

giurisprudenza eurounitaria citata dalla contribuente (sentenze della CGUE del 12 gennaio 2006, nelle cause riunite C-354/03, C- 355/03 e C- 484/03, e del 6 luglio 2006, nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04) in tema di buona fede non era pertinente, posto che nella specie non veniva in rilievo un meccanismo frodatario “a catena”, ma una mera operazione soggettivamente inesistente. La ricorrente sottolineava, in particolare, che il giudice di appello aveva valorizzato elementi marginali, come la sporadicità dei rapporti tra la contribuente e la s.r.l. System Rain; la scarsa entità delle fatture contestate rispetto al fatturato complessivo della contribuente; il mancato esercizio dell’azione penale nei confronti del legale rappresentante della s.p.a. E - Group Italia; la mancanza di indicazioni sul prezzo dei beni venduti dalla s.r.l. alla s.p.a.

2.1.– I quattro motivi del ricorso principale, da trattarsi in modo unitario, data la loro connessione, non possono essere accolti e vanno **rigettati nel loro complesso**.

2.1.1.–Occorre preliminarmente esaminare l’**eccezione di giudicato interno** sollevata dalla società contribuente. Questa assume che la CTR fonda la sua decisione sul duplice rilievo del difetto di motivazione dell’impugnato avviso di rettifica e dell’insussistenza dei presupposti per la sua emanazione, in relazione sia al secondo comma (presunzioni gravi precise e concordanti), sia al comma 3 (elementi di prova certi e diretti, non in via presuntiva) dell’art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972. Secondo la controricorrente società, la ricorrente principale ha impugnato solo le parti della sentenza di appello concernenti il difetto di motivazione dell’avviso, il riferimento al terzo comma del citato art. 54 e l’esclusione della rilevanza della buona fede: sarebbe perciò passata in giudicato la non impugnata decisione sull’insussistenza dei presupposti per l’applicazione del secondo comma dell’art. 54 (inesistenza di presunzioni gravi precise e concordanti), idonea a sorreggere da sola la pronuncia della CTR, con l’effetto di rendere irrilevanti e, quindi, inammissibili i proposti motivi di ricorso principale. 84

L’**eccezione non è fondata** e va rigettata.

In realtà la sentenza della CTR si articola nelle tre seguenti diverse *rationes decidendi*, l’una formulata in via logicamente subordinata alla precedente: a) l’avviso di accertamento è privo di adeguata motivazione: a.1.– sia in ordine alle ragioni giuridiche dell’atto; a.2.– sia in ordine ai suoi presupposti di fatto; b) in ogni caso, non sussistono a carico della società contribuente: b.1.– né presunzioni semplici, cioè gravi, precise e concordanti; b.2.– né, *a fortiori*, gli elementi di prova diretti richiesti dal terzo comma dell’art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972); c) la società E - Group Italia, comunque, risulta in buona fede e, quindi, può detrarre l’IVA derivante da operazioni soggettivamente inesistenti.

Il punto *sub* a.1. è censurato con il primo motivo del ricorso principale; Il punto *sub* a.1. è censurato con il primo motivo del ricorso principale; il punto *sub* b.2. è censurato con il secondo

motivo del ricorso principale (con il quale si afferma che l'accertamento era basato non sul terzo comma, ma, tra l'altro, sul quinto comma dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972); il punto *sub c.* è censurato con il terzo ed quarto motivo del ricorso principale; i punti *sub a.2.* e *sub b.1.* sono censurati con il quarto motivo del ricorso principale. In particolare, con riferimento al punto *b.2.* (che, ad avviso della controricorrente, sarebbe passato in giudicato perché non impugnato per cassazione), la ricorrente deduce che dagli atti risultano elementi idonei a comprovare, per presunzioni gravi precise e concordanti, l'inesistenza soggettiva delle operazioni (con corrispondente vizio motivazionale della sentenza della CTR). Appare perciò evidente che tutta la sentenza è oggetto di censura e che non si è formato il giudicato interno excepto dalla contribuente.

2.1.2.- Come rilevato al punto precedente, la sentenza della CTR si articola in tre diverse *rationes decidendi* esposte in ordine di priorità logica: difetto di motivazione dell'avviso; difetto della prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni e della sua conoscibilità da parte della contribuente; sussistenza della buona fede della medesima contribuente. Ne deriva che, per l'accoglimento del ricorso, occorre che le censure siano fondate in relazione a tutte le predette ragioni della decisione.

Con riguardo alla **prima ratio**, la ricorrente principale **correttamente** rileva, con il **primo motivo di ricorso**, che sia dall'elencazione contenuta nell'avviso (quale integrato dal pvc e dalla nota di segnalazione da esso richiamati) delle attività istruttorie compiute, sia dall'espresso richiamo dell'art. 54 del del d.P.R. n. 633 del 1972 emergono con chiarezza tanto le ragioni giuridiche (acquisizione di dati – anche a séguito di accessi, verifiche ed ispezioni – idonei a giustificare una rettifica per riscontrate operazioni soggettivamente inesistenti) quanto i presupposti di fatto dell'accertamento (riscontro di operazioni soggettivamente inesistenti). Né l'amministrazione finanziaria era tenuta ad indicare formalmente nell'avviso il comma (od i commi) del richiamato art. 54 preso (o presi) a riferimento nell'accertamento: formalità del tutto inutile, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa della contribuente, resa pienamente edotta della contestazione anche in forza della *relatio* alla nota di segnalazione ed al pvc. Erra, pertanto, il giudice di appello nel ritenere necessario il richiamo di tali commi. Contrariamente a quanto affermato dalla CTR, dunque, l'avviso risulta motivato (come emerge, del resto, dalle stesse asserzioni in fatto della sentenza impugnata, sopra riportate al punto 1. del "*Ritenuto in fatto*"). Va sottolineato, in proposito, che l'aspetto della motivazione dell'avviso è diverso da quello della prova dei fatti in essa indicati. La CTR, invece, confonde i due piani, quando sostanzialmente afferma che la genericità e non concluzionalità delle circostanze addotte dall'amministrazione non è idonea provare l'inesistenza delle operazioni e la conoscenza di essa da parte della contribuente e da ciò indebitamente inferisce che l'avviso non è motivato (perché non provato) sui suoi presupposti di

gl

fatto.

Con riguardo alla **seconda ratio decidendi** (mancata prova dell'inesistenza delle operazioni e della conoscenza di essa da parte della contribuente) i **motivi secondo e quarto del ricorso principale non possono essere accolti**.

Il **secondo motivo di ricorso**, ancorché prospettato come violazione di legge, contiene una doppia censura: in primo luogo, di difetto di motivazione della sentenza (la CTR avrebbe dato per presupposto, con asserzione «del tutto immotivata», che l'accertamento era stato condotto ai sensi del terzo comma dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972); in secondo luogo, di erronea applicazione, da parte del giudice di appello, del più volte citato art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 (in quanto l'accertamento era stato preceduto dall'ispezione della contabilità della contribuente e quindi non era stato applicato il suddetto terzo comma dell'articolo, menzionato, invece, nella sentenza impugnata).

Il motivo non coglie la ragione della decisione, perché la CTR non ha affatto affermato che i dati erano stati raccolti indipendentemente dalla verifica ed ispezione della contabilità e che, quindi, l'indetraibilità dell'IVA non emergeva da essi in modo certo e diretto, senza presunzioni. Al contrario la CTR ha affermato che non era stata indicata l'ipotesi di accertamento utilizzata, ma che, comunque, l'inesistenza soggettiva delle operazioni e la conoscibilità di tale inesistenza da parte della contribuente non era provata né in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, né (a maggior ragione) in base ad elementi certi e diretti (non presuntivi). La CTR, dunque, non esclude che i dati possano essere stati raccolti a séguito di accessi, ispezioni o verifiche (quinto comma dell'art. 54), ma esclude (con una valutazione di merito) la loro efficacia probatoria dei presupposti di fatto su cui poggia la pretesa tributaria. Il complesso motivo di ricorso è, dunque, **inammissibile**.

Il **quarto motivo di ricorso** denuncia la motivazione insufficiente della sentenza sul fatto controverso e decisivo dell'interposizione fittizia della fatturante s.r.l. System Rain nell'acquisto, da parte della s.p.a. E - Group Italia, di materiale informatico e sulla conoscibilità dell'interposizione da parte della contribuente.

Il **motivo non è fondato**, perché i fatti che non sarebbero stati valutati dalla CTR sono stati invece espressamente elencati nella sentenza e valutati dal giudice (risultanze di indagini penali nell'ambito di società operanti nel settore informatico, caratterizzate da un «brevissimo periodo» di operatività e da un comportamento antieconomico; l'inesistenza della sede legale di Salerno della s.r.l. System Rain; stato di chiusura della sede amministrativa di Torino della stessa società; mancanza di documentazione amministrativo-contabile della s.r.l.; presenza di un altro episodio di utilizzazione, da parte della contribuente, di fatture fittizie). In particolare, la CTR ha ritenuto che tali elementi sono «scarsi e generici»; che, negli atti, nulla è specificato in concreto né circa il

prezzo dei beni venduti alla contribuente, né circa i contratti, le circostanze di tempo, di luogo, di persona riguardanti le forniture di merci alla medesima contribuente, né circa altri eventuali «elementi di prova individualizzanti»; che l'analogo episodio di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse in «epoca differente» dalla s.r.l. Win Data nei confronti della società E - Group Italia, era circostanza enfatizzata dall'amministrazione finanziaria, ma non concludente, trattandosi di fatto diverso, relativo ad altro periodo e ad altra società, non accertato con efficacia di giudicato e di non rilevante entità economica. Ne segue che i fatti in discorso non sono stati pretermessi dalla CTR, ma solo valutati (con giudizio ad essa riservato) in modo diverso da quello atteso dall'Agenzia delle entrate. La mancanza di strutture commerciali della s.r.l. non viene ritenuta sufficiente a dimostrare né che l'operazione di vendita di materiale informatico non fosse stata effettivamente posta in essere dalla fatturante né, soprattutto, che l'eventuale fittizia interposizione fosse conoscibile dalla contribuente. Tale valutazione non appare palesemente arbitraria in rapporto al suddetto materiale probatorio e, quindi, non è censurabile in questa sede di legittimità.

Con riguardo alla terza *ratio decidendi* (sussistenza della buona fede della contribuente) il **terzo ed il quarto motivo (questo nella parte in cui si riferisce al vizio motivazionale sulla sussistenza della "buona fede") non sono fondati.**

La ricorrente muove dall'assunto di diritto che, nel caso di fittizia interposizione soggettiva del fatturante nell'operazione, la buona fede del cessionario, quand'anche accertata, è irrilevante.

Tale assunto è infondato.

Non è sufficiente, infatti, per l'amministrazione finanziaria (al fine di escludere la legittimità della detrazione dell'IVA) dimostrare solo l'inidoneità operativa del cedente: occorre invece che dimostri altresì che il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore. In altri termini, più in generale (sempre al fine di escludere la legittimità della detrazione dell'IVA), l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare (in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi: *ex plurimis*, Cass. n. 15044 e n. 20059 del 2014) che il cessionario o committente si trovasse di fronte a circostanze indizianti dell'esistenza di irregolarità nell'operazione. Anche la giurisprudenza eurolunitaria è ferma nel ritenere che: a) l'IVA è indetraibile quando il soggetto destinatario della fattura «sapeva o avrebbe dovuto sapere» che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un caso di evasione dell'IVA commessa dal fornitore; b) è onere dell'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente che sussistano tali elementi oggettivi; c) detto accertamento è riservato al giudice nazionale (per tali punti, *ex plurimis*, CGUE 13 febbraio 2014, in causa C-18/13, *Maks Pen EOOD*; 22 ottobre 2015, in causa C-277/14, *PPUH Stehcemp*; vedi anche la

gh

giurisprudenza citata da tali due pronunce: CGUE 21 giugno 2012, in causa C-80/11 e C-142/11, *Mahagében et Dávid*; 6 dicembre 2012, in causa C- 285/11, *Bonik EOOD*; 31 gennaio 2013, in causa C- 642/11, *Stroy trans EOOD*; 31 gennaio 2013, in causa C- 643/11, *LVK 56 EOOD*; 6 febbraio 2014, in causa C-33/13, *Jagiello*).

La sussistenza in concreto della prova di questo ulteriore ed indispensabile coefficiente (soggettivo) di percepibilità (o di effettiva percezione) dell'irregolarità evasiva costituisce, dunque, *quaestio facti* valutabile dal giudice di merito.

Nella specie, tuttavia, la CTR (con valutazione in fatto, incensurabile in questa sede, in quanto adeguatamente motivata) ha ritenuto che l'amministrazione finanziaria non ha fornito elementi sufficienti a dimostrare che la contribuente «sapeva o avrebbe dovuto sapere» dell'interposizione fittizia (anche ove fosse accertata l'inidoneità operativa della fatturante s.r.l. System Rain): l'insufficienza probatoria è stata ritenuta sia perché quanto indicato nell'avviso è privo di dati "individualizzanti" (concernenti, in particolare, le condizioni in cui si sono svolti i rapporti commerciali tra le parti), sia perché l'analogo episodio di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti è diverso, non provato e comunque, in quanto di scarsa rilevanza economica, non sintomatico di un atteggiamento della s.p.a. sistematicamente rivolto ad operazioni illecite. Ciò è sufficiente per il rigetto anche delle censure proposte avverso la motivazione della sentenza, a nulla rilevando, ai fini del riscontro della "buona fede", la palese inconsistenza o irrilevanza degli ulteriori argomenti addotti (*ad abundantiam*) dalla CTR: la limitata entità economica della contestazione; la sporadicità degli acquisti dalla s.r.l. System Rain; l'attività pluriennale di quest'ultima; il mancato esercizio dell'azione penale nei confronti del legale rappresentante della contribuente.

3.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale condizionato, la s.p.a. E - Group Italia denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la violazione e falsa applicazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, il quale prevede che l'atto di irrogazione delle sanzioni deve essere motivato a pena di nullità. La contribuente assume che l'esposizione dei motivi a supporto della pretesa impositiva contenuta non esclude la «necessità di una autonoma motivazione dell'irrogazione delle sanzioni con specifico riguardo alla valutazione della colpevolezza del trasgressore (art. 5 [dello stesso d.lgs.]), all'eventuale sussistenza di un concorso di violazioni o di una continuazione delle stesse»; mentre nell'avviso in esame erano precisati solo i criteri per la determinazione quantitativa della sanzione irrogata. La società aggiunge che tale censura basata sulla mancanza di una autonoma motivazione circa l'irrogazione delle sanzioni (proposta con il ricorso introduttivo e riproposta come specifico motivo di appello) non era stata esaminata dalla CTR, perché assorbita dalla pronuncia di annullamento dell'avviso.

3.1.– Il motivo, espressamente proposto in via condizionata, è **assorbito** dal rigetto del ricorso principale.

4.– Le spese di lite del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

5 – Non sussistono i presupposti per il versamento, da parte della soccombente ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato (ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.p.r. n. 115 del 2002), perché la norma non è applicabile né *ratione temporis* (con riguardo all'originario ricorso per cassazione) né con riferimento (come nella specie) all'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale, assorbito quello incidentale condizionato; condanna la ricorrente Agenzia delle entrate a rimborsare alla controricorrente s.p.a. E - Group Italia le spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi € 6.000,00 (di cui € 5.600,00 per compensi), oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile, il 9 dicembre 2015.