



11633-22

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Giulio Sarno - Presidente -  
Vito Di Nicola  
Luca Semeraro  
Emanuela Gai - Relatore -  
Ubalda Macri

Sent. n. 256  
CC - 02/02/2022  
R.G.N. 37184/2021

ha pronunciato la seguente

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sui ricorsi proposti da

(omissis) , nata a (omissis)  
(omissis) , nata a (omissis)

avverso l'ordinanza del 01/09/2021 del Tribunale di Ravenna

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;  
udito per le indagate l'avv. (omissis) , che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con l'impugnata ordinanza, il Tribunale cautelare di Ravenna ha rigettato l'istanza di riesame proposta da (omissis) e (omissis) e confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Ravenna, in data 15 luglio 2021, nell'ambito di indagini

svolte nei loro confronti, in relazione ai reati di cui agli artt. 2 e 8 del d. lgs. n. 74 del 2000 (capi 36-37-38-39-40 e 41) che aveva disposto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca diretta, delle somme di denaro appostate nel sistema bancario, nella disponibilità della società (omissis) srl fino alla concorrenza di € 116.303,00, e il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente della medesima somma nella disponibilità di (omissis), delle somme di denaro appostate nel sistema bancario, nella disponibilità della società (omissis) s.r.l., fino alla concorrenza della somma di € 147.142,09, e il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente fino alla concorrenza della medesima somma nella disponibilità di (omissis), o di beni immobili o mobili registrati a lei riferibili, nonché il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta, delle somme di denaro appostate nel sistema bancario, nella disponibilità della società (omissis) s.r.l., fino alla concorrenza della somma di € 384.676,78 e il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente fino alla concorrenza della medesima somma nella disponibilità della (omissis), o di beni immobili o mobili registrati a lei riferibili. Ed infine, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta, delle somme di denaro appostate nel sistema bancario, nella disponibilità della società (omissis) s.r.l., fino alla concorrenza della somma di € 6.109,90 e il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente fino alla concorrenza della medesima somma nella disponibilità della (omissis), o di beni immobili o mobili registrati a lei riferibili.

2. Avverso l'ordinanza hanno presentato separati ricorsi l'avv. (omissis) nell'interesse di (omissis) e l'avv. (omissis) nell'interesse di (omissis) e (omissis).

2.1 Il ricorso dell'avv. (omissis) deduce tre motivi di ricorso.

2.1.1. Con il primo deduce la violazione di legge in relazione agli artt. 321 cod.proc.pen. e 1 lett. a) del d.lgs n. 74 del 2000 e art. 2 d.lgs n. 74 del 2000, 125 cod.proc.pen. per avere il tribunale del riesame confermato il provvedimento genetico che era privo di motivazione individualizzante circa l'inesistenza soggettiva delle fatture contabilizzate dalle società (omissis) srl, (omissis) srl e (omissis) srl ed emesse da (omissis) srl.

Premettendo che lo standard probatorio richiesto nel sequestro funzionale alla confisca non può limitarsi all'astratta valutazione del *fumus*, ma deve spingersi nel perimetro dei gravi indizi di colpevolezza, specie quando, come nel caso di specie, il sequestro abbia ad oggetto l'anticipazione cautelare dell'esecuzione della sanzione penale costituita dalla confisca di valore, essendo costituzionalmente inaccettabile che una sanzione penale possa trovare applicazione in assenza di indizi di responsabilità penale gravi e individualizzanti, il Tribunale avrebbe erroneamente qualificato, da cui l'inosservanza degli art. 1 lett. a) e 2 del d. lgs.

pi

n. 74 del 2000, come fatture per operazioni inesistenti quelle attestanti prestazioni di servizi acquistati dalle società committenti (omissis) , (omissis) e (omissis) e la società appaltatrice (omissis) , trattandosi di operazioni commerciali effettivamente eseguite e funzionali alla tipologia dell'attività di gestione di stabilimenti balneari e servizi ricreativi balneari. Rispetto a tale realtà il Tribunale non avrebbe considerato l'esistenza della società appaltatrice, la (omissis) , dotata di dipendenti e del fatto che effettivamente era stata prestata l'attività in favore della società committente. Da cui la violazione di legge non essendo qualificabili quali fatture per operazioni oggettivamente inesistenti. Né si potrebbe configurare nel caso di specie un'ipotesi di inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, posto che la (omissis) e le società amministrate dalla ricorrente sono state le parti effettive del rapporto contrattuale, non essendo dimostrata la dissimulazione di un contratto di somministrazione di manodopera al di fuori delle condizioni di legge. In definitiva, il Tribunale non avrebbe chiarito in base a quali elementi concreti sarebbe risultata dimostrata la fittizietà delle operazioni intercorse tra le società della (omissis) e della società (omissis) .

2.1.2. Con il secondo motivo deduce l'inosservanza degli art. 12 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000 e 321 comma 2 cod. proc. pen. in relazione agli art. 19 e 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, avendo il Tribunale erroneamente configurato la sussistenza del profitto del reato confiscabile in relazione a importi riferibili all'IV.A. interamente versata dalle società di riferimento in favore della società che aveva emesso le fatture contestate e da questa corrisposta all'Erario. A tale riguardo, osserva il difensore, come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea, è legittimo per gli ordinamenti nazionali negare il diritto alla detrazione dell'Iva per il soggetto che riceve una fattura per una prestazione inesistente, solo se ciò è finalizzato a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale, ma, in assenza di tale accadimento, come nella vicenda in esame, dove il gettito Iva è risultato inalterato, negare a colui che corrisponde effettivamente l'Iva poi regolarmente versata da chi la riceve, il diritto alla detrazione dell'ammontare di essa significa pregiudicare il principio comunitario di neutralità e proporzionalità di tale imposta indiretta, per cui la legittimità o meno della detrazione dipende non dall'inesistenza soggettiva dell'operazione, ma dall'effettività della corresponsione all'Erario dell'Iva poi detratta. Peraltro, tale conclusione sarebbe avallata dalla giurisprudenza della Sezione tributaria della corte di cassazione là dove ha riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva anche in presenza di fatture irregolari e per operazioni inesistenti. Per tali ragioni non sussisterebbe alcun profitto confiscabile e il sequestro sarebbe stato illegittimamente disposto.

2.1.3. Con il terzo motivo, infine, viene contestata l'erronea applicazione degli art. 42-43 cod. pen. e 2 del d. lgs. n. 74 del 2000, censurandosi in particolare la valutazione circa la sussistenza del dolo specifico del fine di evasione fondato

su elementi (la lontananza della condotta tenuta da quella doverosa e l'accettazione dell'utilizzo delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti) che non sarebbero idonee a delineare il dolo specifico atteso che alcun fine di profitto appare ravvisabile a carico dell'indagata, né sono stati evidenziati elementi da cui dedurre la conoscenza in capo alla (omissis) del carattere di cartiera della (omissis), la quale prima si era privata delle proprie risorse, pagando l'iva, per poi recuperare in un secondo momento, attraverso la detrazione, proprio quanto precedentemente anticipato.

L'imponibile era stato infatti legittimamente abbattuto in forza di costi effettivamente sostenuti, mentre la detrazione è stata solo la conseguenza del suo previo versamento in favore del soggetto emittente la fattura.

2.2. Il ricorso dell'avv. (omissis) deduce due motivi di ricorso.

2.2.1. Con il primo motivo deduce la violazione di legge in relazione all'erronea applicazione degli artt. 42-43 cod. pen. e 2 del d. lgs. n. 74 del 2000. Poiché l'iva era stata versata alla società emittente (omissis) e da questa allo Stato non potrebbe configurarsi il dolo di evasione. Le indagate al momento della presentazione delle dichiarazioni fiscali erano consapevoli che l'iva era stata versata. A fronte di tale deduzione difensiva il tribunale avrebbe omesso di confrontarsi. Si ribadisce che a fronte della legittima detrazione dell'Iva, laddove il debito fiscale generato dalla emissione della fattura è stato assolto, come disposto dall'art. 21 comma 7 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'esclusione della detrazione, come ritenuto dal tribunale, non sarebbe corretta sul piano giuridico.

Come insegna la giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione, l'inesistenza soggettiva della fattura non esclude la deducibilità dei costi ivi esposti, sempre che risultino in generale deducibili. Infine, nessun danno per l'Erario deriverebbe nel caso in esame, né vi sarebbe alcun vantaggio fiscale indebito in capo alle ricorrenti. Infine, la circostanza che il dolo di evasione possa essere integrato anche nella forma del dolo eventuale non muta la conclusione.

2.2.2. Con il secondo motivo la violazione di legge in relazione all'art. 12 - bis d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e art. 321 cod.proc.pen. in relazione alla individuazione del profitto del reato confiscabile nelle somme aventi ad oggetto l'ammontare dell'Iva che è stata effettivamente corrisposta. Una volta versata l'iva sorge il diritto alla detrazione, se così non fosse sarebbe violato il principio di neutralità dell'Iva che, come chiarito dalla Corte di Giustizia con la pronuncia n. 712 del 2019, la possibilità di detrarre l'iva non dipende dall'esistenza dell'operazione indicata in fattura, ma dall'avvenuta corresponsione dell'Iva allo Stato da parte dell'emittente e ciò in coerenza con il disposto di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 che impone il versamento anche nel caso di fattura per operazioni inesistenti.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi non sono fondati per le ragioni di seguito esposte.

Appare utile, prima di procedere alla disamina delle censure difensive, una breve sintesi ricostruttiva dei fatti per cui si procede, evidenziando, sin da subito, che la Corte di cassazione, con due pronunce di Questa Terza sezione (n. 8809/2021 e n. 32877/2021), si è già occupata della vicenda esaminata dal Tribunale di Ravenna, nell'ambito della quale sono stati emessi tre distinti provvedimenti di sequestro preventivo, di cui quello odierno costituisce l'ultimo in ordine di tempo poiché riguarda fatti accertati relativi agli anni di imposta 2017-2020.

Infatti, il procedimento penale in esame è nato dalle indagini svolte dal Nucleo di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza di Ravenna nei confronti della (omissis) s.r.l., che aveva disvelato l'esistenza di una attività di illecita somministrazione di manodopera da parte delle (omissis) in favore di imprese del settore turistico e della ristorazione, attività che era stata dissimulata attraverso la stipula di fittizi contratti di appalto di servizi con un elevato numero di imprese e con emissione di fatture non corrispondente al vero.

Nel corso delle verifiche nei confronti dei soggetti individuati quale utilizzatori delle fatture emesse da (omissis), l'attenzione si focalizzava, tra le altre, sulle società (omissis) di cui (omissis) è legale rappresentante e sulle società (omissis) s.r.l., (omissis) s.r.l. e (omissis) srl, di cui è legale rappresentante (omissis).

Risultava, dall'accertamento dei militari della Guardia di finanza nei confronti delle società indicate, che queste avevano annotato nella contabilità, con riferimento agli anni di imposta 2018, quanto a (omissis) e per gli anni 2018-2019 quanto a (omissis), per gli anni 2017-2019 quanto a (omissis) e per gli anni 2017-2018 quanto a (omissis), fatture emesse dalla (omissis) s.r.l., in forza delle quali le società amministrate dalla (omissis) e (omissis) avevano potuto fruire di un consistente credito iva.

Di qui la contestazione a carico delle ricorrenti del reato di cui all'art. 2 del d. lgs. n. 74 del 2000, per avere indicato nelle dichiarazioni annuali modello Iva delle società di cui sono legali rappresentati ( (omissis) srl quanto alla (omissis), (omissis) srl, (omissis) srl e (omissis) srl quanto alla (omissis) ) negli anni 2017-2018-2019 e 2020, elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, emesse dalla (omissis) srl che aveva concluso con le medesime fittizi contratti di appalto di servizi che in realtà dissimulavano una somministrazione di mano d'opera, così da consentire alle società medesime la detrazione dell'Iva non dovuta, costituente il profitto del reato.

Secondo l'impostazione fatta propria dal G.I.P., che ha emesso il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta e per equivalente per tale imputazione provvisoria, e condivisa dal Tribunale cautelare, che ha confermato il relativo decreto di sequestro, le società amministrate dalle ricorrenti e la <sup>(omissis)</sup> <sup>(omissis)</sup>, sotto la forma negoziale del contratto di appalto di servizi, ex art. 29 del d.lgs n. 276 del 2003, avevano in realtà dissimulato una illecita intermediazione di manodopera in quanto secondo lo schema contrattuale standard concluso tra le parti, la <sup>(omissis)</sup> non assumeva su di sé alcun rischio di impresa e pattuendo un corrispettivo calibrato esclusivamente sul costo della manodopera, maggiorato soltanto del mark-up (apertura pratica, utilizzo software ecc.), senza dunque remunerare in alcun modo l'assunzione del rischio di impresa e della correlativa organizzazione, elementi questi essenziali di ogni contratto di appalto. Era poi risultato dimostrato che la <sup>(omissis)</sup> non era autorizzata alla somministrazione di manodopera e che le direttive sull'esecuzione dei lavori provenivano dagli imprenditori committenti che provvedevano anche alla individuazione e formazione dei soggetti da assumere.

Evidenziava altresì, il tribunale cautelare, che la predisposizione di tale meccanismo, nel quale la <sup>(omissis)</sup> s.r.l. operava come mera "cartiera evoluta", aveva consentito alle società utilizzatrici delle fatture emesse, dunque anche quelle amministrate dalle ricorrenti, di abbattere indebitamente il reddito di esercizio mediante imputazione del costo dei servizi, rappresentato dal costo del lavoro, ma anche di detrarre l'iva esposta nelle fatture in esame, usufruendo così di un credito IVA, calcolato sulla base delle fatture indicate negli allegati 35-41, che altrimenti le società non avrebbero maturato. A ciò il Tribunale del Riesame ha aggiunto che le società amministrate dalle ricorrenti e la <sup>(omissis)</sup>, sotto la forma negoziale del contratto di appalto, hanno in realtà dissimulato una illecita intermediazione di manodopera, al fine di beneficiare del diverso regime impositivo e incamerare il relativo profitto, atteso che, in materia di iva, il cd. "prestito di personale" o distacco non rileva ai fini dell'imposta, per cui il datore di lavoro del dipendente distaccato (somministrato), poiché resta in essere il rapporto lavorativo, continua a corrispondere la retribuzione al proprio dipendente e a richiedere al terzo utilizzatore soltanto il rimborso della spesa sostenuta nel periodo di distacco, configurandosi in questi casi non un vero e proprio pagamento di corrispettivo, ma solo un rimborso di spese sostenute, cioè un'operazione esclusa dall'imposizione IVA ex art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Dunque, l'emissione da parte della <sup>(omissis)</sup> delle fatture solo formalmente imputate al contratto di appalto, aveva consentito alle società facenti capo alla <sup>(omissis)</sup> e alla <sup>(omissis)</sup> di generare dei costi aziendali da inserire nelle dichiarazioni annuali tra gli elementi passivi, e di detrarre l'iva non dovuta esposta dalle fatture emessa da <sup>(omissis)</sup>, creando in tale modo un credito in capo all'utilizzatrice che

non si sarebbe generato se le parti avessero rappresentato la realtà del rapporto intercorso tra di loro (contratto di somministrazione di manodopera).

Quindi l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi, anche solo soggettivamente, poiché non sono mai deducibili, implicava la creazione delle premesse per un credito iva che le società dichiaranti altrimenti non avrebbero avuto diritto.

Né rilevava la circostanza, allegata dalle difese, che l'iva fosse stata effettivamente corrisposta dalle indagate a (omissis) e da questa versata allo Stato, non essendo indifferente ai fini iva l'indicazione di un soggetto diverso da quello che aveva effettuato la fornitura.

Da qui la ritenuta sussistenza del *fumus commissi delicti* di cui alle imputazioni provvisorie elevate alle ricorrenti.

Quanto al versante soggettivo della condotta, il provvedimento impugnato ha evidenziato come, con il meccanismo messo in atto con la complicità di (omissis) (omissis), le due indagate hanno perseguito un duplice vantaggio ovvero una somministrazione di illegale di manodopera, ma anche un ritorno di iva su una operazione che non era imponibile a fini via, configurando in tale modo il costo del lavoro come lo strumento per ottenere detrazione dell'iva, da cui la ritenuta "lontananza" della condotta tenuta da quella doverosa che, in uno con la ripetizione dell'azione configuravano, a livello di *fumus*, l'elemento soggettivo.

2. Tanto premesso, le censure difensive svolte sono prive di fondamento e l'ordinanza impugnata, sorretta da congrua e corretta motivazione, merita conferma.

3. Seguendo l'ordine logico dei motivi, non è fondata la censura di violazione di legge, oggetto del primo motivo di ricorso nell'interesse di (omissis) (omissis), con cui si censura lo standard probatorio, per la configurazione del *fumus commissi delicti* che, allorquando il sequestro ha ad oggetto l'anticipazione cautelare della sanzione rappresentata dalla confisca di valore, dovrebbe avere i requisiti dei gravi indizi di colpevolezza, e si censura la mancata motivazione individualizzante dell'inesistenza soggettiva delle fatture e in particolare di quelle contabilizzate dalle società di cui è legale rappresentante.

Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, che il Collegio condivide, le condizioni generali per l'applicabilità delle misure cautelari personali, indicate nell'art. 273 cod. proc. pen., non sono estensibili, per le loro peculiarità, alle misure cautelari reali; ne consegue che, ai fini della doverosa verifica della legittimità del provvedimento con il quale sia stato ordinato il sequestro preventivo di un bene pertinente ad uno o più reati, è preclusa ogni valutazione sulla sussistenza degli indizi di colpevolezza e sulla gravità degli stessi (Sez. U, n. 4 del 25/03/1993, Gifuni, Rv. 193117), in correlazione alla diversità

dei valori coinvolti (Corte cost., sentenze n. 268 del 10/12/1986 e n. 48 del 9/02/1994; Corte Cost., ordinanza n. 153 del 4/05/2007; Sez. U, n. 26268 del 28/03/2013, Cavalli, non massimata sul punto).

Ai fini dell'emissione del sequestro preventivo, secondo l'indirizzo interpretativo prevalente, la valutazione del *fumus commissi delicti*, pur non dovendo integrare i gravi indizi di colpevolezza di cui all'art. 273 cod. proc. pen., necessita comunque dell'esistenza di concreti e persuasivi elementi di fatto, quantomeno indiziari, che consentano di ricondurre l'evento punito dalla norma penale alla condotta dell'indagato (Sez. 5, n. 3722 del 11/12/2019, Rv. 278152 e Sez. 6, n. 49478 del 21/10/2015, Rv. 265433). Si è chiarito che, in tema di valutazione del *fumus commissi delicti*, non può ritenersi sufficiente l'astratta sussumibilità del fatto contestato in una determinata ipotesi di reato, come veniva ritenuto sufficiente da risalente orientamento (Sez. 6, n. 2672 del 09/07/1999, Rv. 214185).

Il giudice deve valutare la sussistenza in concreto del *fumus commissi delicti* attraverso una verifica puntuale e coerente delle risultanze processuali, tenendo nel debito conto le contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta, all'esito della quale possa sussumere la fattispecie concreta in quella legale e valutare la plausibilità di un giudizio prognostico in merito alla probabile condanna dell'imputato (Sez. 6, n. 49478 del 15/12/2017, Macchione, Rv. 265433).

3.1 Tale è la valutazione operata dal Tribunale che con motivazione adeguata, congrua e per nulla apparente, unico profilo deducibile in questa sede quale violazione di legge, aderendo all'indirizzo interpretativo sopra richiamato, ha argomentato il *fumus commissi delicti* in relazione alle imputazioni elevate alle ricorrenti di violazione dell'art. 2 del d.lgs n. 74 del 2000, sulla scorta delle ampie risultanze delle indagini (verifica della Guardia di Finanza, dichiarazioni rese da persone informate sui fatti; cfr. pag. 5).

Dopo avere respinto la censura difensiva che si appuntava sull'assenza di autonoma valutazione del G.I.P. rispetto alle società delle indagate, posizione valutata con necessario richiamo alla posizione della (omissis), stante l'intima connessione dei fatti per cui è processo e della vicenda processuale della (omissis) che, per inciso, ha trovato conferma nella pronuncia di Questa Terza Sezione n. 8890 del 02/12/2020, richiamata dall'ordinanza impugnata, il Tribunale cautelare ha argomentato come la complessa vicenda investigata aveva evidenziato che tra le società delle ricorrenti e la (omissis) era stata posta in essere, in un considerevole arco temporale, un'attività illecita di somministrazione di manodopera mascherata dalla conclusione di fittizi contratti di appalto di servizi, ex art. 29 d.lgs n. 276/2003, sicchè la fatturazione effettuata da (omissis) si caratterizzava per indicare un'operazione soggettivamente inesistente stante la



diversità tra il soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato nella fattura (cfr. pag. 5) in quanto le operazioni riportate in fattura da (omissis), stante il carattere dissimulato del contratto, erano in realtà svolta dai singoli lavoratori, integrando quella divergenza tra realtà fenomenica e realtà meramente giuridica dell'operazione che, secondo la giurisprudenza consolidata, integra l'inesistenza di cui all'art. 1 comma 1, lett. a) d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Peraltro, deve rilevarsi come il fenomeno che qui ci occupa sia stato indagato e risolto, nel senso della prospettazione accusatoria avallata dal Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Ravenna e dal Tribunale cautelare, sia nel contesto di vicende simili nelle quale era emerso il medesimo ricorso alla conclusione di fittizi contratti di appalto che dissimulavano somministrazione di manodopera (Sez. 3, n. 20901 del 26/06/2020, Rv. 279509; Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012), ma anche nella specifica vicenda cautelare della (omissis) in relazione alla quale è intervenuta la pronuncia della Corte di cassazione, n. 8890/2020, a seguito di ricorsi dei coindagati (omissis), (omissis), pronuncia che è espressamente richiamata nel provvedimento impugnato.

Come evidenziato nel provvedimento impugnato (cfr. pag. 7) era risultato dimostrato, dal provvedimento richiamato, il ruolo di società cartiera della (omissis), società preposta a produrre rapporti negoziali simulati finalizzati all'emissione e conseguente utilizzazione da parte delle società committenti, cioè quelle di cui le ricorrenti erano legali rappresentanti, di fatture emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti, prospettazione giuridica, e cioè la violazione dell'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 a carico degli utilizzatori, che era stata valutata e ritenuta giuridicamente corretta dalla pronuncia n. 8809 del 2020, intervenuta a seguito dei ricorsi degli indagati (omissis) e (omissis) (per conto di (omissis) (omissis)) la cui motivazione è stata, in parte, trascritta.

Applicando le stesse coordinate interpretative al caso sottoposto a scrutinio, per come emerso dalla verifica della Guardia di Finanza e dalle altre risultanze investigative svolte con specifico riguardo alle società delle ricorrenti (cfr. *supra*), il tribunale ha ritenuto configurabile, secondo lo standard probatorio sopra indicato, il *fumus commissi delicti* in relazione alla violazione dell'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 con riguardo ai capi di incolpazione provvisoria contestati alle ricorrenti e con individuazione dell'ammontare dell'iva evasa, costituente il profitto mediante richiamo alle fatture di cui agli allegati 35-41.

L'ordinanza impugnata, contrariamente all'assunto difensivo, la cui censura, al di là della dedotta violazione di legge lambisce l'inammissibilità nella misura in cui introduce una richiesta di valutazione della motivazione, vizio non deducibile in questa sede al di fuori della mancanza/apparenza di motivazione, nella ricostruzione della vicenda, ha compiuto un'attenta disamina delle risultanze

investigative ed ha descritto chiaramente il meccanismo illecito fondato sulla illecita somministrazione di manodopera da parte del (omissis) in favore delle società committenti (cfr. pagg. 5 e ss.) il cui inquadramento giuridico, conseguente alla ricostruzione operata sulla scorta degli elementi probatori, è corretto atteso che le fatture emesse da (omissis) ed utilizzate nelle dichiarazioni fiscali dalle società committenti erano tutte relative a operazioni che, per quanto effettivamente eseguite, erano tuttavia soggettivamente inesistenti, elencando a pag. 5, gli elementi sintomatici di tale fittizietà. Ma non solo, l'ordinanza ha ben tratteggiato la differenza tra cd. "appalto genuino" e somministrazione di manodopera, escludendo ragionevolmente che, nel caso della (omissis) fosse ravvisabile il primo, venendo cioè in rilievo un "prestito di personale" che dava luogo a un'operazione esclusa dall'imposizione dell'iva, da cui l'indebito credito di iva in capo alle società committenti e ciò in quanto i costi per operazioni che siano inesistenti, anche solo sul piano soggettivo, non sono mai deducibili (cfr. Sez. 3, n. 19012, del 11/02/2015, Rv. 263745) e la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione, mentre non entrano, cioè, nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, a nulla rilevando che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti, ciò in quanto l'intero meccanismo dell'Iva poggia sul presupposto che il tributo sia versato da chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi), mentre il versamento dell'Iva a un soggetto non operativo o, comunque, fittiziamente interposto apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa (Sez. 3, n. 20901 del 26/06/2020, Rv. 279509 - 02; Sez. 3, n. 29977 del 12/02/2019, Rv. 276289; Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, non mass.; Sez. 3, n. 24540 del 20/03/2013, Rv. 256424 - 01).

Tale conclusione, contrariamente all'assunto difensivo, non si pone in contrasto con la giurisprudenza della Sezione tributaria di Questa Corte là dove ha affermato il principio secondo cui la detrazione dell'Iva non spetta ove l'Amministrazione fornisca attendibili riscontri indiziari circa l'assenza di buona fede del cessionario, sicchè quest'ultimo non ha diritto alla detrazione, salvo dimostri di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra cedente e fatturante in ordine al bene ceduto oppure di non aver potuto abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni (Sez. 5, n. 15044 del 02/07/2014 Rv. 631542 - 01), situazione da escludersi sulla scorta del compendio acquisito.

3. Sono parimenti infondati i motivi (secondo motivo di entrambi i ricorsi) con cui si deduce la violazione di legge in relazione all'art. 12 bis d.lgs 10 marzo

2000, n. 74 e art. 21 d.P.R. n. 633/1972. In sintesi, secondo le ricorrenti, premesso che vige in materia il principio di neutralità dell'iva secondo il quale essendo l'iva un'imposta che colpisce i consumi, la stessa deve gravare soltanto sull'effettivo utilizzatore finale del bene o del servizio e, quindi non deve incidere su nessuna delle fasi di produzione o commercializzazione che precedono la fase di consumo. Ne deriva che, secondo la prospettazione difensiva anche avallata da una recente pronuncia della Corte di Giustizia (sentenza n. 712 dell'08/05/2019 – Ensa srl vs Agenzia delle entrate) qualora il soggetto emittente la fattura per operazione inesistente abbia comunque versato l'imposta allo Stato sorgerebbe la detraibilità dell'imposta per il soggetto utilizzatore che ha pagato la fattura e corrisposto anticipatamente l'iva. In tali casi, la perdita del gettito fiscale sarebbe pacificamente esclusa qualora l'emittente della falsa fattura abbia versato l'iva allo Stato, derivando da ciò il diritto alla detrazione dell'iva per l'utilizzatore che l'ha anticipatamente versata.

3.1. Va rilevato, in primo luogo, come risulti meramente allegata dalle difese la circostanza che la società emittente (omissis) avesse versato l'iva anticipata dalla società emittente, non risultando tale dato dalla ricostruzione delle risultanze investigative riassunte nell'ordinanza impugnata.

In ogni caso, la prospettazione difensiva non è fondata sulla base delle seguenti ragioni.

L'art. 21 comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura anche se il cedente o prestatore emette fattura per operazione inesistente, ovvero se indica corrispettivi delle operazioni in misura superiore a quelli reale. Da cui il principio dell'indetraibilità dell'iva nel caso di fatture per operazioni inesistenti.

Sulla domanda pregiudiziale presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la (omissis) Srl e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia che verteva sull'interpretativa della c.d. direttiva iva (direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006,), la Corte di Giustizia ha affermato alcuni punti fermi.

In primo luogo, ha rilevato che l'indetraibilità dell'IVA relativa ad operazioni inesistenti emerge dall'articolo 168 di tale direttiva secondo cui «il soggetto passivo può detrarre l'IVA di cui sono gravati i beni e i servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. In altri termini, il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 36)» e «quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può

avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle. Di conseguenza, quando manca la realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione (sentenza del 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, punto 36)» ed è pertanto «inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta». Dall'altro lato, prosegue la Corte di Giustizia, «l'obbligo per chiunque indichi l'IVA in una fattura, di assolvere tale imposta compare espressamente all'articolo 203 della direttiva IVA. A tal riguardo, la Corte ha precisato che l'IVA indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale (v., in tal senso, sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 38)» ed ha evidenziato come «le due norme summenzionate non si applicano al medesimo operatore. È l'emittente di una fattura a essere debitore dell'IVA in essa indicata, mentre l'indetraibilità dell'IVA relativa a operazioni inesistenti è opponibile al destinatario di tale fattura».

In risposta alla domanda pregiudiziale, La Corte di Giustizia ha rilevato che «anche la lotta contro la frode, l'evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 46).

Orbene, il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in linea di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che indica un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 31). In quest'ottica, l'obbligo di cui all'articolo 203 di tale direttiva mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 32). Tuttavia, in forza del principio di proporzionalità, detto obbligo non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA». Conclude affermando che nella situazione in cui il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 43)».

Ciò che rileva, «è che la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, impone agli Stati membri di consentire all'emittente di una fattura relativa a un'operazione inesistente di richiedere il rimborso dell'imposta,

indicata su tale fattura, che egli ha dovuto assolvere, qualora abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale».

Consegue che non contrasta con il diritto comunitario, una normativa nazionale che prevede l'indetraibilità dell'iva, pur assolta dall'emittente, in presenza di fatture per operazioni inesistenti ove sia al contempo garantita la possibilità di rettifica dell'imposta indebitamente fatturata in presenza di buona fede in capo all'emittente, situazione che, quanto al caso concreto, deve ritenersi esclusa sulla scorta di quanto emerso dalle investigazioni.

4. Alla stessa sorte non si sottrae il motivo di ricorso con cui le ricorrenti censurano il vizio di violazione di legge in relazione agli artt. 42-43 cod.pen..

Premesso che in tema di ricorso per cassazione proposto avverso provvedimenti cautelari reali, l'art. 325 cod. proc. pen. consente il sindacato di legittimità soltanto per motivi attinenti alla violazione di legge. Nella nozione di "violazione di legge" rientrano, in particolare, gli "*errores in iudicando*" o "*in procedendo*", ma anche i vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza, come tale apparente e, pertanto, inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal Giudice (Sez. 6, n. 6589 del 10/01/2013, Gabriele, Rv. 254893; Sez. 5, n. 43068 del 13/10/2009, Bosi, Rv. 245093) e tenuto conto dei limiti del sindacato in questa fase di verifica del *fumus commissi delicti* con riguardo all'elemento soggettivo del reato, osserva il Collegio come l'ordinanza impugnata sia sorretta da congrua e adeguata motivazione che non può dirsi meramente apparente.

Dopo avere evidenziato a chiare lettere che il meccanismo ideato aveva un duplice scopo, ovvero quello di coprire una somministrazione illecita di manodopera e quello fiscale di ottenere la detrazione iva rispetto a prestazioni esenti, l'ordinanza impugnata, a pag. 13, ha ritenuto dimostrato il dolo sul rilievo che il meccanismo descritto era talmente lontano dalla condotta doverosa, che data la durata nel tempo e la reiterazioni delle condotte, unito al fine fiscale, lo stesso era ben chiaro in tutti i suoi aspetti in capo alle ricorrenti. La motivazione non può dirsi assente e/o meramente apparente, essendo al contrario adeguata e fondata su obiettive emergenze istruttorie.

5. Sulla base di queste ragioni si impone il rigetto dei ricorsi e la condanna delle ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

Rigetta i ricorsi e condanna le ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 02/02/2022

Il Consigliere estensore  
Emanuela Gai

Il Presidente  
Giulio Sarno

