

Penale Sent. Sez. 4 Num. 33994 Anno 2022

Presidente: SERRAO EUGENIA

Relatore: BRUNO MARIAROSARIA

Data Udiienza: 26/05/2022

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

CASANOVA ROSSELLA nato a BOLOGNA il 30/09/1959

avverso l'ordinanza del 15/11/2021 del TRIBUNALE di RAVENNA

udita la relazione svolta dal Consigliere MARIAROSARIA BRUNO;

Il Proc. Gen. LIDIA GIORGIO conclude per l'inammissibilita'

E' presente l'avvocato PETRONCINI ANTONIO del foro di BOLOGNA in difesa di:

CASANOVA ROSSELLA

Il difensore presente chiede l'accoglimento del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 15/11/2021, il Tribunale di Ravenna, decidendo in sede di rinvio a seguito di sentenza di annullamento della Corte di Cassazione, Sezione Terza, n. 32877 del 7/4/2021, ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal G.i.p. del Tribunale di Ravenna in data 30 settembre 2020 a carico di Casanova Rossella, legale rapp.te della soc. "Villapapeete s.r.l." e "Papeete s.r.l.", indagata per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000.

Il sequestro, finalizzato alla confisca diretta e per equivalente, ha ad oggetto le somme di danaro appostate nel sistema bancario, nella disponibilità della società "Villapapeete", fino alla concorrenza della somma di euro 152.871,80; le somme, i beni mobili e immobili nella disponibilità di Casanova Rossella fino alla concorrenza del medesimo importo; le somme di danaro appostate nel sistema bancario, nella disponibilità della società "Papeete", fino alla concorrenza dell'importo di euro 373.194,92; le somme, i beni mobili e immobili nella disponibilità di Casanova Rossella fino alla concorrenza del medesimo importo.

Il procedimento penale in esame scaturisce da indagini svolte dal Nucleo di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza di Ravenna nei confronti della "Mib Service s.r.l.", che avevano condotto, alla stregua di quanto si legge nella ordinanza impugnata, all'accertamento dell'esistenza di una attività di illecita somministrazione di manodopera da parte della Mib Service in favore di imprese del settore turistico e della ristorazione, dissimulata attraverso la stipula di fittizi contratti di appalto di servizi.

L'attività di prestazione di servizi, consistente, in realtà, nella somministrazione di manodopera presso le società che ne usufruivano, era assistita da fatturazione.

Nel corso delle verifiche svolte nei confronti dei soggetti utilizzatori delle fatture emesse da "Mib Service" erano individuate, tra le altre, le società a responsabilità limitata "Papeete" e "Villapapeete". Dagli accertamenti risultava come tali società avessero annotato nella contabilità fatture emesse dalla "MIB Service s.r.l.", in forza delle quali, per gli anni 2013, 2014, 2015 e 2016, avevano maturato un consistente credito I.V.A.

La contestazione elevata a carico della ricorrente per il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 ed il conseguente sequestro scaturisce dal fatto che le fatture, secondo quanto ritenuto nel provvedimento di sequestro, sebbene riguardassero operazioni economiche effettivamente eseguite, erano relative, in realtà, ad operazioni giuridicamente inesistenti.

Ciò posto, nella sentenza di annullamento della Sezione Terza di questa Corte si era evidenziato un vizio motivazionale: pur avendo il Tribunale del riesame illustrato in modo particolareggiato il meccanismo ipotizzato di false fatturazioni, non aveva indicato da quali elementi fosse desumibile che le società amministrate dalla ricorrente avessero partecipato a questa attività e che la Casanova fosse consapevole del beneficio conseguito.

Il Tribunale, nel provvedimento impugnato, ha ribadito la ricostruzione offerta nella ordinanza cassata con riferimento al sistema di false fatturazioni riferito alla soc. "MIB Service", richiamando, quanto alla posizione della ricorrente, la documentazione indicata alle pagine 8 e seguenti della ordinanza ed il contenuto di numerosi messaggi e mail inviate da Dall'Ara Francesca - persona di riferimento nella gestione del personale da impiegare presso le società amministrare dalla ricorrente - dai quali ha desunto l'esistenza del *fumus* del reato in capo alla ricorrente.

2. Avverso l'ordinanza emessa a seguito di giudizio rescissorio, ha proposto ricorso per cassazione l'interessata, a mezzo del difensore, articolando i seguenti motivi di doglianza.

I) Violazione di legge in relazione agli artt. 2 d.lgs 74/2000; 321 cod. proc. pen., 42 e 43 cod. pen.

La difesa pone in evidenza come il delitto disciplinato dall'art. 2 d.lgs 74/2000 sia connotato da dolo specifico, insito nella finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ,

Nel caso che occupa non sussisterebbe il dolo specifico richiesto in capo alla ricorrente, essendo necessaria, a questo fine, l'astratta possibilità che si generi un risparmio fiscale, del tutto inesistente nel presente caso. Le società nei confronti delle quali fu emessa fatturazione hanno corrisposto l'I.V.A. alla soc. MIB Service, la quale, a sua volta, ha provveduto a versare regolarmente gli importi dovuti. L'assenza di dolo emerge dall'impossibilità originaria che si crei un danno per lo Stato, essendo stata l'I.V.A. regolarmente versata.

La giurisprudenza citata dal Tribunale non sarebbe pertinente, poiché riguarda la diversa situazione in cui è venuto a mancare, da parte del soggetto emittente la fattura falsa, l'adempimento degli obblighi fiscali, generandosi il danno erariale che la fattispecie mira a punire.

Superando le incertezze che derivano dalla lettura del provvedimento di sequestro, il Tribunale non esita a qualificare come soggettivamente inesistenti le fatture emesse dalla MIB Service. Da tale presupposto inferisce la non detraibilità dell'I.V.A. e la non deducibilità dei costi derivanti da tali fatture.

Ancora una volta il Tribunale sembra considerare l'ipotesi, diversa dal caso che occupa, in cui le relative imposte non sono state correttamente versate dall'emittente.

Insegna la costante giurisprudenza in materia tributaria che l'inesistenza soggettiva di una fattura non esclude la deducibilità dei costi ivi esposti, purché tali costi siano stati effettivamente sostenuti, e sempreché risultino deducibili.

Nessun risparmio fiscale è stato realizzato dalla soc. MIB Service, la quale agiva in regime ordinario e non godeva di riduzioni o esenzioni di alcun tipo.

Nel caso della ricorrente non è ravvisabile alcuna volontà di ottenere un indebito vantaggio fiscale, avendo corrisposto l'I.V.A. dovuta, che è stata regolarmente versata allo Stato e successivamente recuperata secondo il meccanismo delle detrazioni. Si è trattato, quindi, di un'operazione "economicamente neutra".

Sul piano soggettivo i giudici si affidano a considerazioni del tutto generiche, limitandosi ad analizzare il dolo in rapporto alla ripetizione delle condotte. Nessun elemento concreto viene realmente addotto ed analizzato idoneo a sostenere l'assunto della ricorrenza del dolo del reato.

Anche sotto il profilo del dolo eventuale il Tribunale non offre convincente risposta: nel caso in esame non si è realizzata l'accettazione del rischio che la MIB Service non versasse l'I.V.A., avendo la ricorrente agito nella consapevolezza dell'adempimento di tale obbligo da parte della società emittente le fatture.

La serie di atti elencati nella ordinanza (contratti, messaggi, mail, fatture), lungi dal dimostrare la volontà di evasione della ricorrente, rivelano soltanto uno scambio di informazioni relative alla gestione del personale che veniva utilizzato per eseguire gli appalti.

La mancanza di indici sintomatici dai quali desumere la coscienza e volontà di ottenere benefici fiscali non sarebbe stata in alcun modo risolta nella ordinanza.

II) Violazione degli artt. 12-*bis* d.lgs 74/2000, 321 cod. proc. pen., 21 d.P.R. n. 72 del 26 ottobre 1972.

Le considerazioni svolte in relazione all'elemento soggettivo del reato valgono anche con riferimento alla individuazione del profitto che ne sarebbe derivato. L'assenza di danno, anche solo programmato o accettato come eventuale, deve essere presa in considerazione al fine di valutare se vi sia una somma confiscabile e quindi preventivamente sequestrabile.

La violazione di legge in cui sarebbe incorso il Tribunale del riesame consiste nell'errore di aver ritenuto, quale profitto del reato confiscabile, le somme aventi ad oggetto l'ammontare dell'I.V.A. corrisposta dalle società amministrate dalla

ricorrente alla MIB Service e da quest'ultima all'Erario. Sul punto il Tribunale, a pagina 16 dell'impugnata ordinanza, osserva che la finalità perseguita dalla ricorrente era *"quella di avvalersi del credito IVA non spettante in modo da abbattere il proprio imponibile con conseguente evasione dell'imposta nella misura corrispondente"*.

Come è noto, alla materia della detraibilità dell'I.V.A. è applicabile il principio generale della cosiddetta "neutralità dell'I.V.A.", secondo il quale, essendo questa 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 del consumo. In proposito, l'art. 21, comma 7, d.P.R. n.633/1972 prevede: "Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

Ne deriva che, qualora l'imposta dovuta sia pagata da chi ha emesso la fattura per operazioni inesistenti, l'I.V.A. sarà legittimamente detraibile per il soggetto che ha pagato la fattura, corrispondendo anticipatamente l'imposta.

In proposito la Corte di Giustizia U.E. con sentenza n. 712 del 08/05/2019 - Ensa Srl vs Agenzia delle Entrate - ha affermato che appartiene alla prerogativa dei singoli Stati membri la possibilità di prevedere il divieto di detrazioni I.V.A. per operazioni inesistenti, purché l'emittente non abbia provveduto in tempo utile ad eliminare completamente il rischio di perdita di gettito fiscale. Tale perdita può pacificamente ritenersi esclusa qualora l'emittente della fattura fittizia abbia provveduto a versare l'I.V.A. dovuta in base alla fattura. Da ciò deriva che non potrà essere vietato al cessionario della fattura la detrazione dell'I.V.A. corrispondente. La Corte di Giustizia ha chiarito come la possibilità di detrarre l'I.V.A. non dipenda dall'esistenza dell'operazione indicata in fattura, ma dall'avvenuta corresponsione della relativa imposta all'Erario da parte dell'emittente - circostanza che esclude ab origine il rischio di perdita di gettito fiscale - poiché la legge, con la disposizione contenuta nel citato art. 21 d.P.R. n. 633/1972, impone il versamento dell'imposta anche all'emittente della fattura relativa ad operazioni false.

La Corte di giustizia, diversamente da quanto ritenuto dai giudici nell'ordinanza, si esprime in termini generali sul principio di neutralità dell'I.V.A., stabilendo la contrarietà al diritto comunitario di una normativa nazionale che impedisca ad un operatore economico di detrarre l'imposta regolarmente versata allo Stato dal soggetto emittente la fattura. La normativa nazionale non contiene norme che ostino alla detraibilità dell'I.V.A., anche in ipotesi di operazioni fittizie,



ove l'imposta sia stata precedentemente versata all'Erario, eliminando ogni rischio di danno economico per lo Stato.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato e deve essere rigettato per le ragioni che seguono.

2. In base alla ricostruzione offerta dai giudici di merito, le risultanze delle indagini richiamate nella ordinanza impugnata avevano rivelato come l'attività di prestazione di servizi fornita dalla "MIB Service s.r.l.", assistita da fatturazione, consistesse nella somministrazione di manodopera presso società operanti nel settore turistico-alberghiero.

Nel corso delle verifiche svolte nei confronti dei soggetti utilizzatori delle fatture emesse da "Mib Service" erano individuate, tra le altre, le società "Papeete s.r.l." e "Villapapeete", amministrate dalla ricorrente.

Dagli accertamenti svolti da personale della Guardia di Finanza, si legge nella ordinanza impugnata, risulta come tali società avessero annotato nelle scritture contabili fatture emesse dalla "MIB Service s.r.l.", in forza delle quali, per gli anni 2013, 2014, 2015 e 2016, avevano maturato un consistente credito I.V.A.; tale ultima circostanza è incontestata ed è pacificamente ammessa dalla ricorrente.

La provvisoria contestazione elevata a carico di Casanova Rossella per il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 ed il conseguente sequestro, evidenzia il Tribunale del riesame, scaturisce dal fatto che le fatture, sebbene riguardassero operazioni economiche effettivamente eseguite, erano relative, in realtà, ad operazioni giuridicamente inesistenti: secondo lo schema contrattuale standard concluso con le parti contraenti, la MIB Service non assumeva su di sé alcun rischio d'impresa, pattuendo un corrispettivo calibrato esclusivamente sul costo della manodopera, maggiorato soltanto del mark-up (apertura pratica, utilizzo software ecc.), senza remunerazione dell'assunzione del rischio d'impresa e della correlativa organizzazione, elementi essenziali del contratto di appalto.

3. Occorre puntualizzare, onde definire l'ambito del sindacato da esperirsi in questa sede, che nella sentenza di annullamento della Terza Sezione si fosse posto in rilievo come la motivazione dell'ordinanza cassata fosse deficitaria nella parte dedicata alla individuazione degli elementi fattuali da cui trarre il convincimento della partecipazione delle imprese gestite dalla ricorrente al sistema di false fatturazioni emesse dalla MIB Service.



Si legge nella pronuncia di annullamento che, pur avendo i giudici ben tratteggiato la differenza tra appalto cd. "genuino" e somministrazione di manodopera, pervenendo ad un corretto inquadramento giuridico della vicenda nel suo complesso, non si erano adeguatamente soffermati sulla posizione della ricorrente e sull'elemento soggettivo dell'ipotizzato reato. Il Tribunale aveva ritenuto applicabile anche al caso delle due società amministrate da Casanova Rossella lo schema operativo messo in atto dalla Mib Service, senza tuttavia specificare da quali elementi, in concreto, fosse desumibile la conclusione a cui era pervenuto, affidando il proprio ragionamento a considerazioni assertive, non adeguatamente paramtrate alla specificità del caso concreto.

Sotto il profilo soggettivo, si sottolineava, il Tribunale, trincerandosi dietro lo schermo del giudizio astratto sulla sussistenza del *fumus commissi delicti*, non si era specificamente confrontato con i rilievi difensivi, evocando la conoscenza del beneficio fiscale conseguito dalla ricorrente, senza precisarne gli indici sintomatici se non attraverso il generico richiamo alla sua condizione di imprenditrice esperta.

4. Nel provvedimento impugnato in questa sede, si è ribadita, in termini generali, la ricostruzione offerta dal G.i.p. nel decreto di sequestro del 30 settembre 2020 con riferimento al sistema delle false fatturazioni.

Secondo lo schema delineato, già reputato idoneo da questa Corte ad essere ricondotto alla fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs 74/2000 nella pronuncia di annullamento, la Mib Service, sotto la forma negoziale del contratto di appalto di servizi, ex art. 29 d.lgs n. 276 del 2003, aveva in realtà dissimulato una illecita intermediazione di manodopera, non assumendo su di sé alcun rischio di impresa e consentendo alle società utilizzatrici delle fatture emesse di abbattere indebitamente il reddito di esercizio mediante imputazione del costo del servizio, rappresentato dal costo del lavoro, e di detrarre l'I.V.A. esposta nelle fatture, usufruendo di un credito che, altrimenti, le società non avrebbero maturato.

Si è quindi evidenziato come le società che utilizzavano i servizi della Mib Service, sotto la forma negoziale del contratto di appalto, avessero in realtà dissimulato una illecita intermediazione di manodopera, al fine di beneficiare di un diverso regime impositivo e incamerare il relativo profitto, atteso che, in materia di I.V.A., 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 I.V.A., ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Dopo avere illustrato il sistema attraverso il quale si realizza la fattispecie in contestazione, il Tribunale ha provveduto a colmare le lacune motivazionali rilevate in sede di annullamento, richiamando, quanto alla posizione della ricorrente, la documentazione indicata alle pagine 8 e seguenti della ordinanza ed il contenuto di numerosi messaggi e mail inviate da Dall'Ara Francesca, persona di riferimento nella gestione del personale da impiegare presso le società amministrate dalla ricorrente e sua ex dipendente.

Da tale documentazione, si legge nella ordinanza, si desume come i rapporti con la MIB Service avessero ad oggetto esclusivamente la somministrazione di manodopera sotto forma di appalto di servizi. Si evince inoltre chiaramente come fossero le società committenti ad indicare alla MIB i dipendenti da assumere ed a gestire il loro lavoro mediante utilizzo di attrezzature proprie.

Con l'annotazione delle fatture rilasciate dalla MIB nelle scritture contabili, le società amministrate dalla ricorrente abbattevano l'imponibile, imputando il costo del lavoro ad un costo di servizi. In uno dei messaggi scambiati con la MIB, ha segnalato il Tribunale, risultano essere state date indicazioni sulla dicitura da riportare nelle stesse fatture da emettere.

Sul piano dell'elemento soggettivo, si è posto in evidenza come le società amministrate dalla ricorrente, sulla base degli elementi analizzati, avessero partecipato al complessivo meccanismo frodatario imbastito dalla MIB, traendone utilità sotto il profilo fiscale.

5. Ebbene, i rilievi difensivi si appalesano infondati.

Quanto al primo motivo di ricorso si osserva quanto segue.

La difesa sostiene che il meccanismo messo in luce nella ordinanza impugnata escluda la possibilità, *ab origine*, d'individuare in capo alla ricorrente la volontà di evadere le imposte, essendo il sistema della detrazione I.V.A. conseguenza del suo regolare versamento nei confronti della società MIB, emittente le fatture.

Il rilievo non si confronta con le argomentazioni illustrate nella motivazione dell'ordinanza, dove si pone in evidenza come la ricorrente abbia conseguito un doppio beneficio, generando costi aziendali che tali non erano, da inserire nelle dichiarazioni annuali tra gli elementi passivi, e di detrarre³³ l'I.V.A. esposta nelle fatture emessa da Mib Service, creando in tale modo un credito che non si sarebbe generato se le parti avessero rappresentato la realtà del rapporto intercorso tra di loro (contratto di somministrazione di manodopera).

Pertanto, non è sostenibile, come affermato dalla difesa nel primo motivo di ricorso, che l'operazione in questione risulti "economicamente neutra", sia per il soggetto agente che per lo Stato.

L'ordinanza impugnata, contrariamente all'assunto difensivo, ha compiuto un'attenta disamina delle risultanze investigative, descrivendo chiaramente il meccanismo illecito fondato sulla somministrazione di manodopera da parte della Mib Service in favore delle società amministrate dalla ricorrente, il cui inquadramento giuridico, conseguente alla ricostruzione operata sulla scorta degli elementi probatori disponibili, è corretto. Invero, le fatture emesse da Mib Service ed utilizzate nelle dichiarazioni fiscali dalle società committenti erano tutte relative a operazioni che, sebbene effettivamente eseguite, erano comunque soggettivamente inesistenti (cfr. quanto argomentato dal Tribunale a pag. 5 della motivazione).

D'altro canto nella stessa pronuncia di annullamento si era rimarcato come il sistema delineato nella ordinanza cassata, mutuato dalla impostazione contenuta nel provvedimento di sequestro, fosse idoneo a configurare la violazione contestata.

E' sufficiente ribadire in proposito che la detrazione I.V.A. è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione, mentre non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini I.V.A. 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 poggia sul presupposto che il tributo sia versato da chi ha eseguito prestazioni imponibili, mentre il versamento dell'I.V.A. ad un soggetto non operativo o, comunque, fittiziamente interposto genera un recupero indebito dell'imposta stessa (cfr. Sez. 3, n. 20901 del 26/06/2020, Montavecchi, Rv. 279509; Sez. 3, n. 29977 del 12/02/2019, Romano, Rv. 276289).

Quindi l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi, anche solo soggettivamente, implica il configurarsi del reato ipotizzato.

5.1 Sul piano dell'elemento soggettivo del reato le critiche difensive svolte nel primo motivo di ricorso non risultano idonee a scalfire la validità del ragionamento spiegato dal Tribunale.

L'ordinanza impugnata, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa, ha illustrato adeguatamente gli elementi dai quali ha dedotto la consapevolezza dell'indagata di perseguire la finalità evasiva e realizzare l'evento tipico.

Attraverso un'attenta disamina delle risultanze investigative riguardanti le società amministrate dalla Casanova, illustrate alle pagine 8 e seguenti

dell'ordinanza, il Tribunale ha rimarcato che il dolo del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti è desumibile oltre che dalla piena adesione al meccanismo illustrato in precedenza, dalla "lontananza della condotta tenuta da quella doverosa e dalla durata e ^{notte} ~~la~~ ripetizione dell'azione", avendo la ricorrente intrattenuto rapporti continuativi, di rilevante consistenza economica, con una società, quale era la MIB Service, operante da "cartiera". Ha aggiunto che l'elemento soggettivo del reato è altresì desumibile dal fine della condotta, insito nell'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali non spettanti.

Si tratta di argomentazioni logiche, idonee a supportare la decisione assunta e non meritevoli di essere censurate in questa sede.

E' d'uopo rammentare come il sindacato di legittimità utilmente esperibile in tema di provvedimenti riguardanti le misure cautelari reali, ove siano dedotti vizi di motivazione, sia limitato a profili riguardanti soltanto l'inesistenza o l'apparenza di essa, ipotesi non ricorrenti nel presente caso [cfr., *ex multis*, Sez. 2, n. 5807 del 18/01/2017, Zaharia, Rv. 269119: "In tema di misure cautelari reali, costituisce violazione di legge deducibile mediante ricorso per cassazione soltanto l'inesistenza o la mera apparenza della motivazione, ma non anche la sua illogicità manifesta, ai sensi dell'art. 606, comma primo, lettera e), cod. proc. pen."].

6. Sono parimenti infondate le doglianze di cui al secondo motivo di ricorso in cui si deduce il vizio della violazione di legge in relazione agli artt. 12-*bis* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e 21 d.P.R. n. 633/1972.

La difesa invoca il principio di neutralità dell'I.V.A., secondo il quale, essendo l'I.V.A. un'imposta che colpisce i consumi, la stessa deve gravare soltanto sull'effettivo utilizzatore finale del bene o del servizio e, pertanto, 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), richiamata nel ricorso, qualora il soggetto emittente la fattura per operazioni inesistenti abbia comunque versato l'imposta allo Stato, sorgerebbe la possibilità della sua detrazione per il soggetto utilizzatore che ha pagato la fattura e corrisposto anche anticipatamente l'imposta. In tali casi, si sostiene, sarebbe scongiurato ogni pericolo di perdita del gettito fiscale e sorgerebbe il diritto alla detrazione dell'imposta per l'utilizzatore che l'abbia anticipatamente versata.

La difesa critica le argomentazioni fornite dal Tribunale nella ordinanza impugnata, che, nel rigettare la questione, ha osservato come il caso esaminato

dalla Corte di Giustizia nella sentenza n. 712 del 21/9/2017, non abbia attinenza con la fattispecie concreta in esame.

La questione posta è stata già affrontata da questa Corte in altra pronuncia, in cui si è condivisibilmente osservato: "Sulla domanda pregiudiziale presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la EN.SA. 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» (così, in motivazione, Sez. 3, n. 11633/22 n.m.).

Da quanto precede si ricava che non contrasta con il diritto comunitario una normativa nazionale che preveda l'indetraibilità dell'I.V.A., pur assolta dall'emittente, in presenza di fatture per operazioni inesistenti ove, come chiarito in precedenza, non sia dimostrata la buona fede in capo all'emittente e non si sia ovviato all'eliminazione di ogni rischio di perdita del gettito fiscale, circostanze, queste, non individuabili nel caso in esame.

7. Al rigetto del ricorso consegue la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

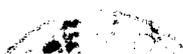
P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 26 maggio 2022

POSITATO IN CANCELLERIA

Il Consigliere estensore



Il Presidente