

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 7063 Anno 2019**

**Presidente: DI NICOLA VITO**

**Relatore: CORBO ANTONIO**

**Data Udienza: 15/01/2019**

### **SENTENZA**

sui ricorsi proposti da

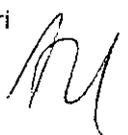
- 1.
- 2.

avverso l'ordinanza in data 05/07/2018 del Tribunale di Pesaro

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;  
udita la relazione svolta dal presidente Vito Di Nicola;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Paolo Canevelli, che ha concluso per il rigetto dei ricorsi.

### **RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza adottata in data 5 luglio 2018, e depositata in data 19 luglio 2018, il Tribunale di Pesaro, pronunciando in sede di riesame, ha confermato il provvedimento di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Pesaro, in relazione alle somme pari al profitto di reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri



documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 d.lgs. cit.

I reati posti a fondamento del sequestro, secondo la ricostruzione dei giudici di merito, hanno ad oggetto il commercio di capi di abbigliamento: questi beni risultano apparentemente venduti da società con sedi nelle Repubbliche Baltiche, ma in realtà amministrate in Italia, a società fittizie o meramente interposte, le quali assumevano l'obbligazione tributaria, ma non versavano le imposte, e cedevano la merce ad altre due società, la " [redacted] s.r.l." e la " [redacted] s.r.l.", che immettevano i capi di abbigliamento sul mercato per i consumatori, e frudevano di crediti IVA a fronte del mancato versamento dell'imposta a monte. In particolare, sempre secondo i giudici di merito, [redacted] era il gestore di fatto delle società estere; il reato di omessa dichiarazione si riferisce alle imprese formalmente residenti all'estero, nei Paesi Baltici, ma di fatto gestite in Italia; il reato di dichiarazione fraudolenta si collega all'inesistenza soggettiva delle operazioni formalmente realizzate dalle società interposte.

E' stata esclusa, invece, già nell'ordinanza genetica del G.i.p. la sussistenza dei presupposti per affermare la sussistenza del reato di associazione per delinquere.

2. Hanno presentato ricorso per cassazione avverso l'ordinanza indicata in epigrafe gli indagati [redacted], con due atti, ciascuno dei quali riferito ad entrambi, a firma dell'avvocato [redacted] difensore di fiducia dei medesimi, uno depositato il 3 agosto 2018, l'altro il 3 settembre 2018.

3. Il primo ricorso, depositato il 3 agosto 2018, è articolato in sei motivi.

3.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 324, comma 7, e 125, comma 3, cod. proc. pen., art. 40 cod. pen., e 2639 cod. civ., nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo alla natura meramente apparente della motivazione.

Si contesta che la motivazione è meramente apparente, e quindi nulla, perché afferma la posizione di amministratore di fatto di [redacted] sulla base di provvedimenti giudiziari riferiti a società diverse da quelle in relazioni alle quali sono formulate le contestazioni oggetto del presente procedimento. Si aggiunge che l'omessa esplicitazione di elementi relativi alla posizione di [redacted] esclude la configurabilità del nesso di causalità tra condotta ed evento, e, quindi, dei gravi indizi di colpevolezza.

3.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 321, comma 1, 324, comma 7, e 192, comma 3, cod. proc. pen.,

ATU

nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. c) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo ai gravi indizi a carico di

Si deduce che l'attribuzione della posizione gestoria a è fondata sulla base delle dichiarazioni rese dal commercialista, senza che si sia proceduto ad alcuna verifica ed analisi critica di tali dichiarazioni.

3.3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 14, comma 4-*bis*, legge 24 dicembre 1993, n. 537, agli artt. 321, comma 3, e 125, comma 3, cod. proc. pen., e 111, sesto comma, Cost., nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo alla qualificazione dei fatti come illeciti penali tributari.

Si censura che il richiamo all'art. 14, comma 4-*bis*, legge 24 dicembre 1993, n. 537, è stato effettuato autonomamente dal giudice cautelare, e, per di più, in modo non pertinente al caso di specie, posto che si tratta di previsione che afferma l'indeducibilità dei costi solo se vi è stato esercizio dell'azione penale.

3.4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento al d.l. n. 16 del 2012, ancora avendo riguardo alla qualificazione dei fatti come illeciti penali tributari.

Si contesta la ritenuta indeducibilità, per l'acquirente di beni, dei costi sostenuti ai fini delle imposte dirette, quando gli stessi sono collegati ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

Si segnala, inoltre, che vi è contrasto tra la giurisprudenza civile e quella penale in materia, e che, sul punto, anche all'interno della giurisprudenza della Terza Sezione penale si è verificato un contrasto (si citano Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, e Sez. 3, del 26/06/2018, in ordine al ricorso n. 19816/2018 R.G.).

Si chiede, quindi, la rimessione della questione alle Sezioni Unite.

3.5. Con il quinto motivo, si denuncia vizio di motivazione, ancora avendo riguardo alla qualificazione dei fatti come illeciti penali tributari.

Si deduce che il giudice dell'impugnazione cautelare, nonostante le specifiche censure sottopostegli, ha ommesso di indicare, in concreto, gli elementi sulla base dei quali ha ritenuto la legittimità del provvedimento del G.I.p., limitandosi a generici rinvii.

3.6. Con il sesto motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 125, comma 3, 324, comma 7, cod. proc. pen., e 162 T.U. imposte dirette, nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo ai gravi indizi dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia delle società costituite nei Paesi Baltici.

Si deduce che, anche in relazione a questo profilo, l'ordinanza impugnata si limita ad affermazioni generiche e senza rispondere alle censure formulate in sede di riesame circa l'assenza di elementi obiettivi in proposito.

4. Il secondo ricorso, depositato il 3 settembre 2018, è articolato in quattro motivi.

4.1. Con il primo motivo, si denuncia l'assenza di indagini e di elementi in ordine alla esistenza di un'organizzazione in Italia delle società aventi sede nei Paesi Baltici.

Si contesta che nessun elemento riferibile alle precisate società è stato rinvenuto in Italia, nemmeno presso le società ritenute riconducibili a

4.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 2 e 16 cod. pen. ed agli artt. 125, comma 3, 324, comma 7, cod. proc. pen., nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo ai gravi indizi dell'esistenza di un'evasione dell'I.V.A.

Si deduce che l'evasione delle imposte è desunta esclusivamente, ed in via deduttiva, sulla base dei risultati delle banche dati dell'Agenzia delle Entrate e di sporadiche operazioni bancarie presso istituti di credito della Repubblica di San Marino, senza specifici accertamenti, ed in violazione della direttiva CEE n. 2006/112 in materia di stabile organizzazione ai fini I.V.A., la quale valorizza, in particolare, il luogo in cui viene tenuta e custodita la documentazione amministrativa e contabile.

Si aggiunge che un corretto accertamento sui costi sostenuti dalle società nei Paesi Baltici avrebbe comportato una diversa determinazione del debito tributario.

4.3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 2 e 16 cod. pen. ed agli artt. 2, 125, comma 3, 324, comma 7, cod. proc. pen., nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo alla determinazione del debito tributario delle società ritenute "fittizie" o "cartiere".

Si contesta che alle società ritenute "fittizie" o "cartiere", a norma dell'art. 14, comma 4-bis, legge n. 537 del 1993, e del successivo art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, doveva essere riconosciuta la deducibilità dei costi relativi alle operazioni soggettivamente inesistenti, come evidenziato nel quarto motivo del primo ricorso, e non poteva essere accollata l'I.R.E.S., come avvenuto nella specie per un importo pari a 3.589.635,00 euro.

4.4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 125, comma 3, 190, 192 e 324, comma 7, cod. proc. pen., nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen.,

avendo riguardo all'attribuzione di debiti di imposta alle società ritenute "fittizie" o "cartiere".

Si deduce la contraddittorietà dell'impostazione accusatoria, recepita dai giudici della cautela, secondo cui si attribuisce la qualità di debitrice di imposta alle società "cartiere" e poi si assume che il negozio giuridico tra le società baltiche e le ultime cessionarie è unitario, e si rappresenta che l'imposta viene recuperata, in quanto posta a carico anche dei cessionari.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. I ricorsi sono complessivamente infondati per le ragioni di seguito precisate.

2. Preliminarmente, va rilevato che anche i motivi contenuti nel secondo atto di impugnazione debbono essere esaminati quali «nuovi motivi».

Il secondo ricorso, infatti, deve ritenersi depositato oltre il termine di legge, stante l'inapplicabilità allo stesso della sospensione feriale. Invero, per quanto si apprende dall'ordinanza impugnata, il procedimento è iscritto anche per il reato di cui all'art. 416 cod. pen. Ciò posto, secondo la giurisprudenza ampiamente consolidata, da un lato, i termini processuali non sono sospesi in periodo feriale con riferimento ai procedimenti incidentali concernenti l'impugnazione di provvedimenti in materia di misure cautelari reali ed aventi ad oggetto reati di criminalità organizzata, e, dall'altro, quest'ultima nozione identifica non solo i reati di criminalità mafiosa e assimilata, ma anche qualsiasi tipo di associazione per delinquere, ex art. 416 cod. pen., con l'esclusione del mero concorso di persone nel reato (cfr., per tutte, in termini generali, Sez. U, n. 17706 del 22/03/2005, Petrarca, Rv. 230895/01, nonché specificamente, Sez. 3, n. 36927 del 18/06/2015, Acanfora, Rv. 265023/01).

Tuttavia, le censure formulate nel secondo ricorso possono essere esaminate quali motivi nuovi, come tali deducibili, per effetto del combinato disposto degli artt. 325, comma 3 e 311, comma 4, cod. proc. pen., fino a «prima dell'inizio della discussione» anche nel giudizio di legittimità in materia di misure cautelari reali, in quanto le stesse hanno ad oggetto i capi e i punti della decisione impugnata che sono stati enunciati nell'originario atto di impugnazione (cfr., per tutte, Sez. U, n. 4683 del 25/02/1998, Bono, Rv. 210259/01, e Sez. 2, n. 15693 del 08/01/2016, Campiso, Rv. 266441/01).

3. Diverse da quelle consentite e prive di specificità sono le censure esposte nel primo, nel secondo, nel quinto e nel sesto motivo del ricorso originario,

nonché in parte del primo e nel secondo motivo del secondo ricorso, le quali contestano la legittimità della ricostruzione fattuale richiamata a fondamento della misura, in particolare deducendo la mera apparenza della motivazione, in quanto priva di specifiche indicazioni a carico dell'indagato e ricorrente

la valorizzazione delle dichiarazioni accusatorie del commercialista in assenza di qualunque verifica in ordine alle stesse, l'omessa risposta alle doglianze formulate in sede di riesame, la genericità dei dati addotti per affermare l'insediamento in Italia delle società costituite nei Paesi Baltici.

3.1. Con riferimento al quadro indiziario necessario per l'applicazione del sequestro preventivo, è dato riscontrare, nella giurisprudenza di legittimità, una divaricazione di orientamenti.

Secondo un indirizzo, è sufficiente che sussista il *fumus commissi delicti*, vale a dire la astratta sussumibilità in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato (cfr. tra le tante, Sez. 1, n. 18491 del 20/01/2018, Armeli, Rv. 273069/01),

Secondo altro indirizzo, invece, nella valutazione del *fumus commissi delicti*, quale presupposto del sequestro preventivo, il giudice deve verificare la sussistenza di un concreto quadro indiziario, non potendosi limitare alla semplice constatazione astratta della corretta qualificazione giuridica dei fatti prospettati dall'accusa (così tra le tante, Sez. 6, n. 18183 del 23/11/2017, dep. 2018, Polifroni, Rv. 272927/01).

In ogni caso, però, anche secondo l'orientamento più attento alla tutela degli indagati e dei privati interessati, non è necessaria la presenza di gravi indizi di colpevolezza o di reato.

3.2. L'ordinanza impugnata è articolata per punti, corrispondenti alle censure esposte in sede di riesame.

Il provvedimento impugnato rappresenta che da molteplici elementi risulta la natura fittizia o di mera interposizione delle società (come " " e " " ) le quali acquistavano le merci, in particolare capi di abbigliamento, dalle società aventi sede nei Paesi Baltici (come " " e le rivendevano alle società italiane " " e " ", attive sul mercato. Evidenza, inoltre, che sia le società di "intermediazione", sia le società aventi formalmente sede nelle Repubbliche Baltiche facevano capo all'indagato " " i, e che anche le seconde avevano stabile organizzazione in Italia.

In particolare, a fondamento di queste conclusioni, si premette che le società di "intermediazione", le quali accumulavano obbligazioni tributarie emettendo le fatture verso i destinatari finali, o non versavano le imposte dichiarate o occultavano e distruggevano le scritture contabili. Si rappresenta,

poi, che: a) tutte le merci intermedie si concentravano fisicamente solo nella sede della \_\_\_\_\_; b) l'inesistenza di strutture di una delle società di intermediazione, la \_\_\_\_\_, è desumibile anche dal contenuto delle dichiarazioni di due persone assunte a sommarie informazioni, tali

\_\_\_\_\_ e dalla documentazione rinvenuta mediante la perquisizione del computer del commercialista \_\_\_\_\_ c) i precedenti provvedimenti di sequestro sono stati "confermati" anche dalla Corte di cassazione; d) il medesimo \_\_\_\_\_, dopo l'acquisizione dei documenti presso il suo studio, si è reso «autore di una chiara e circostanziata chiamata di correttezza nei confronti del \_\_\_\_\_». Si rileva, ancora, che le società formalmente residenti nei Paesi Baltici avevano, in realtà, stabile organizzazione in Italia in quanto completamente gestite, di fatto, dall'indagato

3.3. In considerazione dei principi di diritto e degli elementi di fatto indicati, l'ordinanza impugnata risulta immune da vizi logici o giuridici.

Invero, posto che, ai fini della legittimità dell'applicazione del sequestro preventivo, non è necessaria l'evidenziazione di gravi indizi di reato o di reità, deve ritenersi ammissibile, per la rilevazione del *fumus commissi delicti*, l'utilizzazione di una chiamata in correttezza, pur senza un approfondito vaglio di attendibilità di essa, quando non siano adottati specifici e concreti elementi da cui desumerne l'inaffidabilità.

Di conseguenza, anche alla luce delle precisazioni appena compiute, idonee, pertinenti e congruenti sono da reputarsi le indicazioni fattuali esposte dal Tribunale per rappresentare che, attraverso società aventi formalmente sede nelle Repubbliche Baltiche e società "filtro" registrate in Italia, tutte facenti capo a \_\_\_\_\_, era stato realizzato un meccanismo fraudolento per evadere l'IVA, e che, inoltre, le prime, in quanto in realtà stabilmente organizzate in Italia, avevano l'obbligo di presentare in Italia dichiarazioni fiscali relative alle vendite delle merci procurate, attraverso l'interposizione fittizia delle seconde, alle ditte operanti sul mercato per le cessioni al dettaglio ai consumatori.

D'altro canto, le critiche formulate nei ricorsi, lungi dall'evidenziare vizi logici o giuridici del provvedimento impugnato, si traducono in una richiesta di rivalutazione degli elementi di fatto non consentita in questa sede, la quale, per di più, non si confronta con tutti gli elementi fattuali segnalati dal Tribunale.

Inoltre, deve escludersi che il giudice del riesame abbia ommesso di rispondere alle censure sottoposte alla sua attenzione: lo stesso, infatti, da un lato, ha dato conto analiticamente delle critiche formulate contro l'ordinanza genetica, e delle sue osservazioni in proposito; dall'altro, ha comunque fornito una complessiva ricostruzione degli elementi necessari ai fini dell'adozione del sequestro preventivo.

Al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Infondate, invece, sono le censure esposte nel terzo e nel quarto motivo del ricorso originario, nonché in parte del secondo e nel terzo motivo del secondo ricorso, le quali contestano la configurabilità del reato di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 74 del 2000, a fronte di operazioni solo soggettivamente inesistenti.

4.1. L'orientamento ampiamente prevalente nella giurisprudenza penale di legittimità ritiene che, in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-*bis*, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa (cfr., oltre a Sez. 3, n. 53637 del 26/06/2018, Kokina, non massimata, relativa proprio alla vicenda in esame, tra le tante: Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154/01; Sez. 3, n. 31628 del 22/01/2015, Langella, Rv. 264456; Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014, dep. 2015, Berni, Rv. 264010; Sez. 3, n. 46194 del 24/04/2013, Scocca, Rv. 257354/01).

Si è evidenziato, in particolare, che, per effetto della disciplina di cui all'art. 14, comma 4-*bis*, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012, se deve ritenersi «prevista e consentita la deducibilità dei costi relativamente ad operazioni soggettivamente inesistenti, è del pari escluso che tale deducibilità possa essere consentita quando si versi in ipotesi di costi che a norma del T.U.I.R. risultino in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità» (così Sez. 3, n. 53637 del 26/06/2018, cit.). Si è inoltre precisato: «La ragione principale dell'ineducibilità dei costi in vicende come quelle note con il nome di "frodi carosello" sta quindi nella violazione del "principio dell'inerenza" dei costi, nel senso che la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo, in un contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose, comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa *stricto sensu* a causa della discrasia esistente, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inerenti. Ciò in quanto il principio di inerenza richiede – affinché si possa attribuire rilevanza agli elementi passivi del reddito d'impresa – che tra il costo che si vuole dedurre e l'esercizio dell'attività imprenditoriale sussista un nesso di causa ed effetto ed i "costi da reato" non hanno alcun rapporto di

A1

carattere funzionale con l'esercizio dell'attività di impresa perché evidentemente estranei all'attività di questa» (così Sez. 3, n. 53637 del 26/06/2018, cit., con specifici richiami a Sez. 3, n. 42994 del 2015, cit.).

4.2. A fronte di questo orientamento, nella giurisprudenza penale di legittimità risultano alcune decisioni le quali precisano che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (per questo indirizzo, v.: Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, dep. 2018, Fiorin, Rv. 272814/01; Sez. 3, n. 53146 del 26/09/2017, Bodini, non massimata; Sez. 3, n. 26431 del 16/03/2016, Core, non massimata; Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013, Tormenti, non massimata; Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327/01).

Va però osservato che Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, cit., è anteriore al d.l. 2 marzo 2012, n. 16, e che tutte le altre decisioni hanno affermato il principio in relazione a fattispecie in cui o era in contestazione solo l'evasione dell'IVA, o si è ritenuta l'inesistenza oggettiva dell'operazione.

4.3. Nella giurisprudenza civile di legittimità, poi, risulta ampiamente condiviso il principio secondo cui, in tema di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012 (conv. in l. n. 44 del 2012), poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (tra le tante: Sez. 5 civ., n. 32957 del 20/12/2018, non massimata; Sez. 5 civ., n. 27566 del 30/10/2018, Rv. 651269/02; Sez. 6-5 civ., n. 17788 del 06/07/2018, Rv. 649801/01; Sez. 6-5 civ., n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031/01).

Questo principio, però, contrariamente all'assunto del ricorrente, non comporta automaticamente la deducibilità dei costi delle operazioni solo soggettivamente inesistenti, ma implica, in ogni caso, la necessità di verificare se gli stessi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (per questa precisazione v.,

Al

in particolare, Sez. 5 civ., n. 32957 del 20/12/2018, cit., Sez. 6-5 civ., n. 17788 del 06/07/2018, cit., e Sez. 6-5 civ., n. 25249 del 07/12/2016, cit.).

Inoltre, proprio in applicazione del principio, sono state annullate decisioni di merito le quali avevano ritenuto "certo" il costo solo perché riportato in fattura (così Sez. 6-5 civ., n. 17788 del 06/07/2018, cit.), o che avevano affermato la deducibilità dei costi di frodi carosello, caratterizzate da una catena di passaggi, con fatturazioni per operazioni sia soggettivamente che oggettivamente inesistenti (così e Sez. 6-5 civ., n. 25249 del 07/12/2016, cit.).

4.4. In conclusione, sulla questione posta dal ricorrente non è dato registrare un contrasto di giurisprudenza tale da rendere necessario l'intervento delle Sezioni Unite, e la soluzione enunciata dal prevalente orientamento di legittimità deve essere confermata.

Innanzitutto, nessun dubbio sussiste con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di evadere le imposte sul valore aggiunto.

Invero, non a caso la giurisprudenza penale di legittimità è univoca in proposito, e la giurisprudenza civile richiamata attiene specificamente alla deducibilità dei costi in questione ai fini delle sole imposte dirette.

Si può evidenziare, infatti, che per «fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» si intendono, a norma dell'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000, anche le «fatture [...] che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi», e che l'ambito di applicazione dell'art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993, anche nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012 (conv. in l. n. 44 del 2012), è specificamente riferito alla «determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917», e, quindi, non anche all'I.V.A. Né la disciplina appena citata è in alcun modo estensibile analogicamente alla disciplina concernente l'imposta sul valore aggiunto: il sistema dell'I.V.A. poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'I.V.A. versata per l'acquisto di beni e di servizi), mentre il versamento dell'I.V.A. ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'I.V.A. stessa, come evidenziato, tra l'altro, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea (cfr., in particolare, Corte di Giustizia Ue, n. 78 del 2003); di conseguenza, esporre dati fittizi anche solo sotto il profilo soggettivo significa creare le premesse per un rimborso al quale non si ha diritto, ossia per conseguire un risultato specificamente ricompreso, ex art. 1, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 74 del 2000, nel «fine di evadere le imposte».

Al

In secondo luogo, poi, le fatture per operazioni solo soggettivamente inesistenti non escludono nemmeno la configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di evadere le imposte sui redditi.

In effetti, come osserva la giurisprudenza civile e penale di legittimità, i costi, pur se effettivamente sopportati, sono legittimamente deducibili dal reddito solo se non in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

4.5. In forza dei principi indicati, immune da vizi è la conclusione dell'ordinanza impugnata laddove ha ritenuto, nella specie, la configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di evadere sia le imposte sui redditi, sia le imposte sul valore aggiunto.

Innanzitutto, come si è rilevato in precedenza (§§ 3., 3.1., 3.2. e 3.3.), deve ritenersi accertata, nei limiti necessari ai fini dell'applicazione della misura del sequestro preventivo, la natura fittizia o di mera interposizione delle società che acquistavano le merci dalle ditte aventi sede nei Paesi Baltici e le rivendevano alle ditte italiane operanti sul mercato, e, quindi, l'inesistenza soggettiva delle fatture relative agli acquisti ed alle vendite formalmente effettuate da tali società "intermediarie".

Inoltre, non risultano, né sono indicati, elementi da cui inferire che i costi documentati dalle fatture in questione siano in linea con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

6. Manifestamente infondate, infine, sono le censure esposte nel quarto motivo del secondo ricorso, le quali contestano la contraddittorietà dell'attribuzione del debito di imposta alle società cd. "cartiere", siccome la stessa ordinanza ritiene che, nella realtà, le operazioni commerciali avvenivano direttamente tra le società con sede nei Paesi Baltici e le ditte italiane operanti sul mercato.

Invero, l'emissione delle fatture, sebbene fittizie, perché riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, genera un debito verso l'erario anche nei confronti di chi le rilascia e, anzi, esattamente sulla base di questo regime normativo si fonda il procedimento della cd. "frode carosello": come efficacemente osservato dal Tribunale, «una società cartolare ha proprio lo scopo di fornire ai cessionari un credito IVA assumendosi la titolarità del correlativo obbligo di dichiararla e di versarla».

7. Alla complessiva infondatezza dei ricorsi segue il rigetto degli stessi e la condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

Rigetta i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali.  
Così deciso in data 15 gennaio 2019