



04611-26

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

ANDREA GENTILI

- Presidente -

Sent. n. sez. 133

LORENZO ANTONIO BUCCA

- Relatore -

UP - 22/01/2026

ALBERTO GALANTI

R.G.N. 34426/2025

MASSIMO BATTISTINI

GIUSEPPE NOVIELLO

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

██████████ - C.U.I. ██████████ nato in ██████████ il ██████████

avverso la sentenza del 12/05/2025 della CORTE APPELLO di TORINO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere LORENZO ANTONIO BUCCA;

uditi il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore LUIGI GIORDANO che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso e l'avv.to ██████████ difensore di ██████████ che ne ha chiesto l'accoglimento.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con la sentenza impugnata, la Corte di appello di Torino ha confermato la pronuncia del GUP presso il Tribunale di Asti del 24/01/2023, che aveva condannato ██████████ alla pena di anni 1 e mesi 2 di reclusione per i reati di cui agli artt. 5 e 10 d. lgs. 74/2000, in qualità di liquidatore della società ██████████ S.r.l.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, tramite il difensore, deducendo quattro motivi, di seguito sintetizzati.

2.1. Con il primo motivo, si lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), c.p.p., in relazione agli artt. 5 e 10 del d.lgs. 74/2000, nonché agli artt. 43 c.p.

e 27 Cost. La difesa sostiene che i giudici di merito hanno erroneamente fondato la responsabilità penale di [REDACTED] sulla mera assunzione formale della carica di liquidatore, qualificando i reati contestati come punibili a titolo di dolo generico, inteso quale mera consapevolezza del ruolo di "testa di legno". Si assume, al contrario, che per la configurabilità di tali delitti sia necessario il dolo specifico di evasione, ovvero la precisa intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte, con piena consapevolezza del fine, del mezzo illecito e dell'ammontare dell'imposta evasa. La sentenza impugnata, ignorando le censure mosse con l'atto di appello, avrebbe riproposto l'erroneo presupposto di diritto del primo giudice, giungendo ad affermare una forma di responsabilità oggettiva in violazione dell'art. 27 della Costituzione.

2.2. Con il secondo motivo, si deduce il vizio di motivazione, ex art. 606, comma 1, lett. e), c.p.p., per carenza, contraddittorietà e manifesta illogicità in relazione alla condanna per il reato di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000. Il ricorrente evidenzia come le sentenze di merito non abbiano fornito alcuna prova in ordine al superamento delle soglie di punibilità, né abbiano accertato la sussistenza del dolo specifico di evasione. Si sottolinea, in particolare, il travisamento degli atti processuali, poiché l'annotazione della Guardia di Finanza del 27/01/2021, posta a fondamento della condanna, rinviava per la ricostruzione del volume d'affari al "processo verbale di constatazione redatto in data 15 gennaio 2021 (vgs. Allegato n. 03)" che, tuttavia, non riguardava la [REDACTED] S.r.l., bensì un'altra società ([REDACTED] S.r.l.). In assenza di tale documentazione essenziale, i giudici non avrebbero, secondo la difesa, potuto verificare l'ammontare dell'evasione. La motivazione sarebbe, inoltre, mancante in quanto non spiega come [REDACTED] potesse avere avuto contezza di fatture emesse prima che assumesse la carica di amministratore formale e della conseguente sussistenza dell'obbligo dichiarativo nonché del superamento della soglia di punibilità per la sua violazione. La motivazione, ancora, sarebbe illogica nella parte in cui valorizza, al fine di desumere la colpevolezza, la richiesta di atti avanzata dal difensore nel 2021 e i precedenti penali per reati comuni, elementi inidonei a provare il dolo specifico richiesto.

2.3. Con il terzo motivo, si eccepisce lo stesso vizio di motivazione, ex art. 606, comma 1, lett. e), c.p.p., con riferimento al reato di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000. La difesa rileva che [REDACTED] aveva ricoperto la carica di liquidatore per soli cinque giorni (dal 27/12/2018 al 31/12/2018) e che non vi era prova che le fatture siano mai esistite e, soprattutto, che siano mai state richieste all'imputato, la cui irreperibilità sul territorio nazionale era stata accertata. La condotta sanzionata dall'art. 10 <sup>del d.lgs. n. 74 del 2000</sup> si argomenta, ha natura commissiva (distruzione o occultamento) e non può consistere in un mero comportamento omissivo quale la mancata tenuta delle scritture. La sentenza impugnata avrebbe eluso tali censure, ribadendo un principio di responsabilità oggettiva legato alla mera carica formale. Si lamenta ancora che a tali argomenti, proposti con il gravame, la sentenza impugnata aveva

dato risposte "carenti, contraddittorie e illogiche" non spiegando perché si era ritenuto che l'imputato avesse distrutto fatture di cui non era rimasta provata neanche l'esistenza, dal 27 al 31 dicembre 2018 e perché proprio in quei cinque giorni fosse insorto l'obbligo di presentazione.

2.4. Con il quarto motivo, si lamenta la violazione di legge ex art. 606, comma 1, lett. e) c.p.p. per contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione, derivante dal travisamento della prova. Questo motivo riassume e rafforza i precedenti, sostenendo che i giudici di merito abbiano fondato la condanna su documenti inesistenti o non pertinenti (il PVC errato), ignorando al contempo atti processuali di segno contrario (i verbali di vane ricerche, l'assenza di notifica di richieste di esibizione documentale), che avrebbero dovuto condurre a una pronuncia assolutoria. Tale operazione integrerebbe un errore revocatorio, cadendo sul "significante" della prova e non sulla sua mera interpretazione.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Va, preliminarmente, sgombrato il campo dalle censure, dedotte con il secondo e quarto motivo, incentrate sul processo verbale di constatazione in data 15/1/2021, che, secondo la difesa, compendia i dati relativi alla [REDACTED] S.r.l. inseriti nell'annotazione della polizia giudiziaria del 27/1/2021, utilizzata dai giudici di merito per fondare la condanna. Si è già detto che, secondo quanto esposto dalla difesa, l'allegato <sup>m.s.</sup> tre dell'annotazione, che avrebbe dovuto essere costituito dal predetto processo verbale, era relativo ad accertamenti relativi alla [REDACTED] S.r.l.

Dalla sintesi dei motivi di appello riportato in sentenza, però, non risulta che la questione sia stata sollevata con il gravame.

Tale sintesi non è contestata dal ricorrente, come sarebbe stato suo onere fare se avesse ritenuto che il riepilogo dei motivi di gravame operato dalla Corte di appello nella sentenza impugnata era incompleto o comunque non corretto (cfr. Sez. 2, n. 9028 del 05/11/2013, dep. 2014, Carrieri, Rv. 259066 - 01; Sez. 2, n. 31650 del 3/4/2017, Ciccarelli, Rv. 270627 - 01; Sez. 4, n. 17449 del 02/04/2025, Vieira, Rv. 288117 - 01).

La censura in scrutinio è stata, pertanto, tardivamente sollevata, non essendo deducibili per la prima volta in sede di legittimità vizi non dedotti in precedenza come motivo di appello (in tal senso, ex multis, Sez. 4, n. 10611 del 04/12/2012 (dep. 2013), Bonaffini, Rv. 256631 - 01; Sez. 5, n. 48703 del 24/09/2014, Biondetti, Rv. 261438 - 01; Sez. 2, n. 6131 del 29/01/2016, Menna, Rv. 266202 - 01; Sez. 3, n. 16610 del 24/01/2017, Costa, Rv. 269632 - 01).

2. Venendo alle ulteriori censure, il primo motivo denuncia l'erronea applicazione della legge penale in punto di elemento soggettivo, lamentando che il requisito del dolo specifico

richiesto dalla legge era stato ignorato essendo stata fatta discendere l'affermazione di responsabilità basata sul mero dolo generico, se non su un'ipotesi di responsabilità oggettiva.

2.1 È necessario premettere che questa Corte ha, in linea generale, ripetutamente affermato la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico, anche in materia di reati tributari.

In particolare, si segnala Sez. 3, n. 12680 del 19/3/2020, Natali che muovendo dalle sentenze delle Sezioni unite Nocera (n. 12433 del 26/11/2009 (dep. 2010), Rv. 246324 e 246323) e Espenhahn (n. 38343 del 24/04/2014, Rv. 261104) giunge a configurare, in presenza del dolo eventuale, un delitto per il quale è richiesto il dolo specifico ritenendo che la specifica finalità richiesta dalla legge per l'integrazione del reato rientri nel contenuto rappresentativo e volitivo del dolo eventuale qualora l'agente ponga in essere la condotta sanzionata nella consapevolezza che potrà realizzarsi detta specifica finalità.

Alla medesima conclusione perviene Sez. 3, n. 52411 del 19/06/2018, B., Rv. 274104 – 01 che sottolinea come “la compatibilità del dolo eventuale con i reati a dolo specifico, con particolare riferimento ai reati contro il patrimonio e segnatamente al furto e alla ricettazione, è stata affermata, dalla prevalente giurisprudenza della Corte (in tal senso, fra le altre: Sez. 2, n. 3783 del 12/02/1998, Conti, Rv. 210447; Sez. 2, n. 2311 del 07/12/1995, dep. 1996, Merallo, Rv. 204085; Sez. 6, n. 7986 del 31/05/1993, Cappellotto, Rv. 194913) ed è stata costantemente ribadita in tema di reati tributari, sebbene diversi dal reato ex articolo 2 d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 7000 del 23/11/2017, dep. 2018 Venturini, Rv. 272578; Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014, Decataldo, Rv. 260390)”.

2.2 Venendo al caso in esame, la Corte distrettuale non è incorsa in alcun errore nell'applicare i principi di diritto inerenti alle ipotesi delittuose contestate, osservando che l'obbligo di presentare le dichiarazioni gravava sull'imputato, quale legale rapp.te della società, e che sempre [REDACTED] per la carica ricoperta, era tenuto a “garantire una corretta e completa rappresentazione contabile” assicurando la conservazione e l'aggiornamento delle scritture contabili. Ha, quindi, opportunamente messo in rilievo che il ricorrente, “totalmente privo di competenze nel settore in cui si è prestato a ricoprire incarichi direttivi”, aveva assunto la carica di amministratore di diritto di una società “fantasma” che non aveva sede né altra consistenza reale percepibile nell'imminenza della scadenza del termine per l'adempimento dell'obbligo dichiarativo in favore di soggetti che, secondo l'ipotesi difensiva, neppure conosceva. La linea argomentativa così sviluppata dalla sentenza impugnata conduce quindi, senza incorrere in cadute di consequenzialità logica e in coerenza al compendio probatorio di riferimento, alla conclusione che il mancato esercizio del dovere di controllo che competeva all'imputato ex lege, argomento questo del tutto tralasciato dal ricorso, trovò causa nella consapevolezza che l'interposizione cui si era

prestato servisse a dissimulare la commissione di reati quali quelli per cui si procede, così giustificando il giudizio di responsabilità, quanto meno a titolo di dolo eventuale.

2.2.1 La Corte territoriale ha, quindi, disatteso gli argomenti difensivi incentrati sul ruolo di prestanome svolto da [REDACTED] rilevando che il dolo specifico richiesto dalle norme incriminatrici, quanto meno nella forma del dolo eventuale, poteva essere desunto da una serie di indicatori che dimostravano che l'attribuzione della carica aveva avuto quale presupposto la rinuncia di [REDACTED] a esercitare i poteri di controllo discendenti dalla posizione di garanzia che avrebbe ricoperto.

La sentenza, pertanto, nell'individuare nel dolo specifico l'elemento soggettivo richiesto dalle norme incriminatrici e nell'affermarne la compatibilità con il dolo eventuale, la cui sussistenza viene tratta da una serie di elementi indicatori, non è incorsa negli errori di diritto denunciati dal ricorrente.

2.2.2 Il motivo, quindi, che addebita alla Corte territoriale di aver ritenuto che fosse sufficiente il dolo generico per l'integrazione dei delitti accertati, non si confronta con la motivazione contestata.

3. La questione che la parte finale del secondo motivo e il terzo motivo impongono di affrontare afferisce alla correttezza del processo inferenziale utilizzato dalla Corte territoriale per provare il dolo eventuale posto a fondamento della condanna e alla valenza significativa degli elementi che ne costituiscono le premesse, sotto il profilo della sussistenza e della logicità della motivazione sul punto.

Tale scrutinio, in parte già sviluppato, non può che muovere da Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014, Espenhahn, Rv. 261105- 01 che, dopo aver precisato che "l'indagine sul dolo eventuale si colloca sul piano indiziario", ha segnalato, in particolare, i seguenti indicatori: a) la lontananza della condotta tenuta da quella doverosa; b) la personalità e le pregresse esperienze dell'agente; c) la durata e la ripetizione dell'azione; d) il comportamento successivo al fatto; e) il fine della condotta e la compatibilità con esso delle conseguenze collaterali; f) la probabilità di verificazione dell'evento; g) le conseguenze negative anche per l'autore in caso di sua verificazione; h) il contesto lecito o illecito in cui si è svolta l'azione nonché la possibilità di ritenere, alla stregua delle concrete acquisizioni probatorie, che l'agente non si sarebbe trattenuto dalla condotta illecita neppure se avesse avuto contezza della sicura verificazione dell'evento.

Ed è proprio la lontananza della condotta di [REDACTED] da quella che l'assunzione della carica avrebbe imposto e la motivazione di fondo che determinò tale divergenza che costituiscono le premesse del ragionamento probatorio della Corte territoriale. La sentenza, infatti, sottolinea che [REDACTED] pur avendo un vissuto delinquenziale costellato da condanne per "reati gravi contro il patrimonio" in cui non risultano pregresse esperienze imprenditoriali, aveva accettato di ricoprire la carica solo formale, in quanto priva dei poteri

25

gestori che gli sarebbero spettati, di una "società fantasma" utilizzata come "cartiera", peraltro a ridosso della scadenza dell'obbligo dichiarativo, rinunciando a qualunque verifica della situazione contabile e amministrativa dell'ente. I giudici di merito hanno, inoltre, valorizzato, come prova della volontaria assunzione del ruolo di legale rappresentante della [REDACTED] S.r.l., la comunicazione effettuata tramite il proprio legale nel corso degli accertamenti, indicativa, peraltro, anche del timore per le conseguenze che gli accertamenti in corso avrebbero potuto determinare nella sua sfera personale. A ciò si aggiunga che la conclusione cui perviene la Corte territoriale, secondo cui l'assunzione della carica aveva, quale unica finalità, quella di schermare gli amministratori effettivi della S.r.l. occultando le loro responsabilità per i reati commessi tramite la cartiera, primi fra tutti quelli tributari, non è avversata da alcun elemento di segno contrario in grado di accreditare una plausibile finalità alternativa.

3.1 Il ragionamento probatorio contestato, quindi, non presenta alcuna frattura logica fra le premesse e le conseguenze che se ne traggono né risulta viziato da affermazioni inconciliabili sotto il profilo logico giuridico e risulta aderente al consolidato orientamento di legittimità secondo il quale "la prova del dolo specifico dei reati tributari di cui agli artt. 5, 8 e 10 del d.lgs n. 74 del 2000 in capo all'amministratore di diritto di una società, che funge da mero prestanome, può essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità (Sez. 3, n. 2570 del 28/09/2018, dep. 2019, Marni, Rv. 275830. Sull'argomento anche: Sez. 3, n. 15900 del 02/03/2016, Gagliotta, Rv. 266757; Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, F., Rv. 273939; Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016, V., Rv. 267022)" (Sez. 4, n. 31882 del 5/7/2023, Stabile).

I due motivi del ricorso incentrati sull'elemento soggettivo, in definitiva, sotto l'egida del vizio motivazionale, finiscono per contestare il valore significativo degli elementi utilizzati nel ragionamento probatorio invocando una nuova valutazione di merito. Va, quindi, ribadito che sono inammissibili tutte "le doglianze che attaccano la persuasività, l'inadeguatezza, la mancanza di rigore e di puntualità, la stessa illogicità quando non manifesta, così come quelle che sollecitano una differente comparazione dei significati probatori da attribuire alle diverse prove o evidenziano ragioni in fatto per giungere a conclusioni differenti sui punti dell'attendibilità, della credibilità, dello spessore della valenza probatoria del singolo elemento ( cfr. Sez. 2, n. 9106 del 12/02/2021, Caradonna, Rv. 280747 - 01; Sez. 6, n. 13809 del 17 marzo 2015, O., Rv. 262965)" (Sez. 5, n. 21865 del 20/2/2025, Profumo).

4. Il terzo motivo, però, pone un'ulteriore questione. Muovendo dal capo d'imputazione, che colloca l'occultamento o la distruzione delle fatture nell'anno 2018, la difesa contesta

2 f

che non era rimasto provato che l'imputato avesse posto in essere la condotta tipica nell'arco temporale indicato nell'imputazione, avendo ricoperto la carica di liquidatore del 27 al 31 dicembre 2018.

La disponibilità a fare da schermo all'amministratore di fatto per i reati da questi commessi nella gestione della società comportava, come osservato dalla Corte territoriale, anche l'accettazione del rischio, assai concreto, che potesse essere sottratta la documentazione contabile dell'ente in modo da rendere più difficile la ricostruzione delle responsabilità individuali.

Sennonché l'imputazione colloca la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili nel 2018, anno in cui l'imputato aveva ricoperto la carica di amministratore formale per cinque giorni.

E, allora, sarebbe stato necessario, per rispondere alle censure difensive che contestavano la responsabilità di [REDACTED] in ordine al capo b) valorizzando il limitato arco temporale in cui l'imputato aveva ricoperto la carica di amministratore nell'anno in cui le fatture erano state distrutte o occultate, spiegare <sup>come potesse essere che</sup> perché la condotta tipica si era verificata fra il 27 e il 31 dicembre 2018, così da comportare, per la sua realizzazione, il concorso dell'imputato, titolare della posizione di garanzia richiamata dai giudici di merito in ordine alla contabilità sociale, o, se intervenuta precedentemente, fosse comunque addebitabile a [REDACTED]. Sostenere, come si legge in sentenza, che l'amministratore subentrante ha l'onere di verificare la contabilità pregressa, non ha quale precipitato logico il concorso nella distruzione o nell'occultamento già avvenuti, a meno che non risulti provato che fornì un qualche ausilio materiale o che la condotta tipica fu realizzata in quanto l'agente sapeva già che avrebbe potuto contare su [REDACTED] al fine di occultare le sue responsabilità.

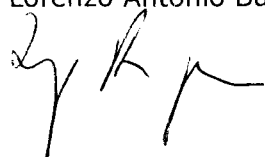
Sul punto, la sentenza è però silente, così da imporre l'annullamento, limitatamente al reato contestato al capo b), con rinvio alla Corte d'appello di Torino per nuovo giudizio sul capo in questione.

#### P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente all'affermazione della penale responsabilità del ricorrente quanto al reato di cui all'art. 10 del dlgs n. 74 del 2000 con rinvio sul capo ad altra sezione della Corte d'appello di Torino. Dichiara inammissibile il ricorso nel resto.

Così deciso il 22/1/2026

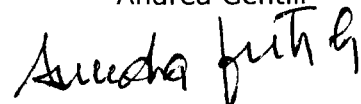
Il Consigliere estensore  
Lorenzo Antonio Bucca



Deposita in Cancelleria

Il Presidente

Andrea Gentili



Oggi,

3 FEB. 2026



7

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Luana Mariani