



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

ALDO ACETO

- Presidente -

Sent. n. sez. 338/2026

GIOVANNI LIBERATI

UP - 19/02/2026

VITTORIO PAZIENZA

R.G.N. 37807/2025

GIOVANNI GIORGIANNI

- Relatore -

MARIA SABINA CALABRETTA

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

avverso la sentenza del 04/04/2025 della Corte di appello di Brescia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Stefano Tocci, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 27 gennaio 2023, il Tribunale di Brescia condannava [REDACTED] alla pena di mesi dieci di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000, per aver indicato, nella qualità di legale rappresentante della "[REDACTED] s.r.l.", nella dichiarazione relativa alle imposte sui redditi per l'anno di imposta 2014, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, applicando le pene accessorie di legge e disponendo la confisca del profitto del reato fino alla concorrenza di euro 260.584,33.

Con sentenza del 4 aprile 2025, la Corte di appello di Brescia, in parziale riforma della sentenza di primo grado, ritenuto l'importo degli elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari ad euro 708.472,00, con IRES evasa pari ad euro 194.830,00. riduceva la pena a mesi sei e giorni venti di reclusione, rideterminava nel minimo la misura delle pene accessorie temporanee e riduceva la misura della confisca del profitto del reato fino alla concorrenza di euro 194.830,00, confermando nel resto.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Brescia, [REDACTED] tramite il difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando tre motivi.

2.1. Con il primo motivo, la difesa di [REDACTED] denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., violazione di legge in relazione agli artt. 2 cod. pen. e 4 d.lgs. n. 74 del 2000, nonché vizio della motivazione ex art. 606, lett. e), cod. proc. pen., per improprio utilizzo del termine "fittizi" per costi ritenuti solo "non documentati" dall'Ufficio e quindi non "inesistenti".

In sintesi, la difesa deduce che la riforma introdotta con d.lgs. n. 158 del 2015 ha modificato l'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, sostituendo il concetto di "elementi passivi fittizi" con



quello di “elementi passivi inesistenti”, in tal modo restringendo l'ambito della rilevanza penale ai soli elementi passivi completamente inventati, ossia privi di qualsiasi corrispondenza con operazioni realmente compiute. Per cui la Corte di appello, nel qualificare come fittizie le componenti negative recuperate a tassazione, ha ignorato il principio di successione di leggi nel tempo e ha travisato i fatti emergenti dalla deposizione della testimone dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui i rilievi riguardavano aspetti meramente formali di inerenza, competenza o documentazione, senza alcuna contestazione sulla reale esistenza delle operazioni sottostanti: a) per il conto 16/35/001, l'importo era stato ripreso a tassazione per problemi di competenza temporale; b) per il conto 26/35/001, il rilievo concerneva problemi di competenza; c) per il conto 75/10/002, la documentazione fornita era insufficiente per verificarne la deducibilità.

2.2. Con il secondo motivo, la difesa denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., violazione di legge in relazione all'art. 4, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, per omessa applicazione della clausola di non punibilità per violazioni attinenti a competenza, inerenza o indeducibilità di componenti reali, nonché vizio della motivazione ex art. 606, lett. e), cod. proc. pen.

In sintesi, la difesa lamenta l'omessa applicazione dell'art. 4, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui, ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele, non si tiene conto di una serie di irregolarità contabili inerenti a componenti reddituali pur oggettivamente esistenti, poiché la motivazione della sentenza impugnata si è limitata a ribadire la mancata dimostrazione della esistenza dei costi contestati, così capovolgendo la ratio della norma: una volta emerso che i costi sono stati effettivamente sostenuti, la legge impone di non considerarli ai fini del reato di cui all'art. 4, non spettando all'imputato dimostrare in giudizio la realtà di tali componenti, se già dagli atti risulta che essi non sono frutto di invenzione.

2.2.1. Con riferimento al conto 16/35/001, l'importo contestato di euro 257.000,00, quali note di credito da ricevere, era stato iscritto nelle scritture contabili sin dal 2011 e sino al 2013 nel bilancio della società incorporata [REDACTED] s.a.s., poi confluita nel bilancio 2014 della società incorporante [REDACTED] s.r.l. a seguito di atto di fusione per incorporazione del 17/12/2013. L'Ufficio ha recuperato a tassazione l'intero importo, qualificandolo come sopravvenienza attiva dell'anno 2014; e, nonostante la difesa abbia eccepito l'incongruenza, i giudici di merito hanno ritenuto l'imputato responsabile, sulla base dell'assunto che non avrebbe documentato la deduzione di quella somma, genericamente indicata in contabilità, senza valutare la documentazione prodotta, vale a dire il bilancio 2013 di [REDACTED] s.r.l. e le situazioni patrimoniali relative agli anni 2011, 2012, 2013 di [REDACTED] s.a.s., dalla quale risultava in modo inequivoco la genesi della posta contabile.

2.2.2. Con riferimento al conto 26/35/001, l'importo contestato di euro 223.317,55, quali fatture da ricevere, costituiva anch'esso un esempio di trascinamento contabile da esercizi precedenti, poiché il conto era stato aperto da [REDACTED] s.a.s. nel 2013 quale riporto dal 2012 e chiuso a fine 2013 con saldo di euro 224.548,35, trattandosi di costi di competenza di esercizi precedenti per i quali si attendevano fatture da fornitori. La posta contabile era poi confluita nel bilancio della società incorporante [REDACTED] s.r.l. riscontrando un minimo movimento, riportando un saldo di euro 223.317,55. L'Ufficio ha recuperato a tassazione l'importo, qualificandolo come sopravvenienza attiva dell'anno 2014; e i giudici di merito hanno ritenuto che non sarebbe stata fornita prova atta a ricondurre la somma a eventi gestionali concreti, reputando detta somma sottratta a tassazione infondatamente ed affermando la responsabilità dell'imputato per difetto di prova sulla effettiva esistenza delle



passività indicate, senza considerare che la [REDACTED] s.r.l. aveva ereditato tale posta contabile, che rifletteva costi di fornitori effettivamente sostenuti in passato, ma non ancora fatturati.

2.2.3. Con riferimento al conto 75/10/002, l'importo contestato di euro 200.000,00 corrispondeva alla svalutazione di un immobile strumentale (capannone industriale), sito in [REDACTED] ([REDACTED] a seguito di un grave incendio avvenuto nel maggio 2009, ereditato anch'esso a seguito di incorporazione della [REDACTED] [REDACTED] s.a.s. L'importo di svalutazione, quantificato a seguito di una perizia tecnica di parte che aveva determinato una riduzione del valore dell'immobile di circa euro 240.000,00, era stato inserito nel prudentiale importo di euro 200.000,00 nel primo bilancio utile successivo alla fusione per incorporazione. L'Ufficio ha recuperato a tassazione l'importo, disconoscendo la deducibilità di tale svalutazione per carenza documentale, non recando la perizia data certa, né quantificando esplicitamente il danno; mentre i giudici di merito hanno ritenuto non provato il nesso tra la svalutazione dell'immobile e l'incendio del 2009, tenuto conto che la perizia di parte era stata commissionata da soggetti diversi da [REDACTED] s.r.l., mancando evidenze specifiche del perché l'importo fosse stato stornato solo nel 2014 e considerando che nel 2014 erano stati effettuati lavori di sgombero nell'area colpita e vi era stata una liquidazione (parziale) del danno da parte assicurativa. Tuttavia, i giudici di merito non avevano considerato la documentazione prodotta dalla difesa (atto di fusione e documenti allegati) dai quali risultava evidente che la svalutazione contestata trovava fondamento in un fatto reale (incendio doloso del 2009) e in criteri tecnici oggettivi (perizia estimativa), per cui si trattava di un componente negativo esistente, la cui deduzione era stata ritenuta indebita dall'Erario per motivi formali (tempistica e prova), rientrando pertanto nell'art. 4, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000.

In sostanza, tutte le voci contestate rappresentavano costi effettivi (non fittizi) erroneamente valutati come penalmente rilevanti, essendo punibili solo le dichiarazioni caratterizzate da effettiva falsità circa elementi attivi o passivi, non anche quelle infedeltà derivanti da poste reali, ma controverse nella qualificazione fiscale.

3. Con un terzo motivo, denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. c), cod. proc. pen., violazione di norme processuali, in relazione agli artt. 521 e 522 cod. proc. pen.

In sintesi, la difesa deduce che la [REDACTED] s.r.l., a seguito del ricevimento dell'invito I00476/2018 da parte dell'Agenzia delle Entrate, in data 14/03/2018, ha presentato una dichiarazione integrativa il 28/05/2018, dalla quale emerge un reddito imponibile ai fini IRES di euro 460.525,00, per cui la dichiarazione dei redditi posta a fondamento del capo di imputazione non era quella presentata in data 30/09/2015, bensì quella presentata in data 28/05/2018, conseguendo che il fatto è diverso da quello descritto nel decreto che dispone il giudizio, sicché non avendo il giudice di appello disposto, come invece avrebbe dovuto, la restituzione degli atti al Pubblico ministero, conseguiva la nullità della sentenza a norma dell'art. 522 cod. proc. pen.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è nel complesso manifestamente infondato.

Occorre premettere che, nel caso in esame, ci si trova al cospetto della conferma nei medesimi termini della sentenza di condanna pronunciata in primo grado, cioè ad una c.d. "doppia conforme". Tale costruzione postula che il vizio di motivazione deducibile e censurabile in sede di legittimità sia soltanto quello che, a presidio del devolutum, discende dalla pretermissione dell'esame di temi probatori decisivi, ritualmente indicati come motivi di



appello e trascurati in quella sede (Sez. 5, n. 1927 del 20/12/2017, dep. 2018, Petrocelli e altri, Rv. 272324; Sez. 2, n. 10758 del 29/01/2015, Giugliano, Rv. 263129; Sez. 5, n. 2916 del 13/12/2013, dep. 2014, Dall'Agnola, Rv. 257967); o anche manifestamente travisati in entrambi i gradi di giudizio (Sez. 2, n. 5336 del 09/01/2018, Rv. 272018).

Al di fuori di tale perimetro, resta precluso il rilievo del vizio di motivazione secondo la nuova espressione dell'art. 606, comma 1, lett. e) cod. proc. pen. nel caso di adeguata e logica valutazione conforme nei gradi di merito del medesimo compendio probatorio. Deve altresì ribadirsi che nei casi di doppia conforme, le motivazioni delle sentenze di merito convergono in un apparato motivazionale integrato e danno luogo ad un unico complessivo corpo decisionale (Sez. 2 n. 37295 del 12/06/2019, Rv. 277218; Sez. 3, n. 13926 del 01/12/2011, dep. 2012, Valerio, Rv. 252615), che in tali termini deve essere assunto anche nella denuncia dei vizi di legittimità, nei limiti della loro rilevanza (Sez. 1, n. 33298 del 22/04/2024, Fall, non mass.).

2. Tanto premesso, i primi due motivi di ricorso possono essere trattati congiuntamente perché connessi e sono manifestamente infondati.

2.1. La giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017, Giannotte, Rv. 270294) ha precisato che, a seguito della revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), la fattispecie tipica del reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 è stata ridisegnata, sostituendo il termine "fittizi" con la parola "inesistenti" ed introducendo il comma 1-bis, per cui la condotta punibile, risolvendosi in falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento, si materializza: (1) nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, l'omessa annotazione di ricavi), (2) nell'indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza in rerum natura e (3) nelle sottofatturazioni, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati; mentre non assume rilievo, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, la mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti (cfr. anche Sez. 3, n. 18651 dell'11/03/2025, Marrocu, non mass.).

Il reato di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, inoltre, è punito meno gravemente dei reati ex artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000, per la mancanza di mezzi fraudolenti di supporto alla condotta, che è pertanto stimata come meno insidiosa, per l'assenza di azioni fraudolente idonee a mettere in pericolo l'accertamento. Si tratta perciò di una condotta di tipo commissivo che, come detto, si risolve in un falso ideologico consumato nella sola dichiarazione, priva di quei connotati di particolari insidiosità che caratterizzano la fattispecie di reato della dichiarazione fraudolenta (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017, Giannotte, cit.; più di recente, Sez. 3, n. 43565 del 12/09/2023, Cartasso, non mass.).

2.2. Ciò posto, nel caso in esame, risulta integrato il delitto in questione, in quanto, secondo il concorde accertamento dei giudici di merito, effettuato con motivazione congrua e non manifestamente illogica, i costi contabilizzati erano inesistenti, perché non supportati da alcuna pezza giustificativa: la Corte territoriale ha, infatti, correttamente precisato in proposito che è possibile iscrivere in contabilità e portare in detrazione costi in quanto vi siano dei documenti che giustifichino la spesa o l'esborso di IVA, per cui, in difetto di documentazione che giustifichi la spesa, l'iscrizione in contabilità non rappresenta una violazione meramente formale, integrando un costo inesistente. E ciò aveva riguardato



(secondo l'ampia e diffusa motivazione di cui alle pagine da 7 a 10 della sentenza di primo grado) sia la posta contabile denominata "note di credito da ricevere", sia la posta contabile denominata "fatture da ricevere", non essendo stata fornita nel corso del giudizio alcuna documentazione a supporto di tali poste contabili. Né è possibile sostenere, come fa la difesa, che trattavasi di poste contabili derivate dalla contabilità di altra società – [REDACTED] s.a.s. –, che era stata fusa per incorporazione nella [REDACTED] s.r.l., poiché la Corte di merito ha adeguatamente messo in risalto che il ricorrente era l'amministratore della società incorporante ed era stato anche l'amministratore della società incorporata, con la conseguenza che non era logicamente sostenibile l'estraneità di costui alle iscrizioni contabili avvenute nelle due società. Ed anche con riferimento alla terza posta contabile, ovvero la svalutazione di un immobile, trasferito dalla incorporata alla incorporante, dovuta ad un incendio occorso al predetto immobile il 26/05/2009, i giudici di merito hanno valorizzato, non illogicamente, la genericità della posta contabile, che non contiene elementi che facciano specifico riferimento a quel determinato immobile, mentre i documenti prodotti in giudizio, vale a dire le fatture per lo sgombero dell'area e i rilievi svolti in merito alla liquidazione del danno, deponevano per una conclusione opposta a quella indicata in contabilità, neanche essendo stati precisati i termini del rimborso assicurativo.

In definitiva, in quanto sorretto da argomentazioni razionali e coerenti con le fonti dimostrative acquisite, il giudizio delle due conformi sentenze di merito sulla configurabilità del reato ascritto al ricorrente resiste alle censure difensive, con le quali si sollecita una lettura alternativa del materiale probatorio, operazione non consentita in questa sede, dovendosi richiamare la costante affermazione della giurisprudenza di questa Corte (cfr. Sez. 6, n. 5465 del 04/11/2020, dep. 2021, Rv. 280601 e Sez. 6, n. 47204 del 07/10/2015, Rv. 265482), secondo cui, in tema di giudizio di cassazione, a fronte di un apparato argomentativo privo di profili di irrazionalità, sono precluse al giudice di legittimità la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito.

Non sono infatti deducibili innanzi a questa Corte censure attinenti a vizi della motivazione diversi dalla sua mancanza, dalla sua contraddittorietà e dalla sua illogicità ove non manifesta su aspetti essenziali ad imporre diversa conclusione del processo, sicché sono inammissibili tutte le doglianze che "attaccano" la persuasività, l'inadeguatezza, la mancanza di rigore o 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. in termini Sez. 2, n. 9106 del 12/02/2021, Rv. 280747).

Di qui la manifesta infondatezza delle censure in punto di responsabilità.

3. Il terzo motivo di ricorso è inammissibile perché nuovo.

Infatti, non sono deducibili con il ricorso per cassazione questioni che non abbiano costituito oggetto di motivi di gravame, dovendosi evitare il rischio che in sede di legittimità sia annullato il provvedimento impugnato con riferimento ad un punto della decisione che è stato intenzionalmente sottratto alla cognizione del giudice di appello, con conseguente inconfigurabilità di un vizio di motivazione (Sez. 2, n. 29707 del 08/03/2017, Galdi, Rv. 270316; Sez. 2, n. 34044 del 20/11/2020, Tocco, Rv. 280306).

Nella motivazione della citata pronuncia n. 29707 del 08/03/2017, è stato precisato



che "il parametro dei poteri di cognizione del giudice di legittimità è delineato dall'art. 609 cod.proc.pen., comma 1, il quale ribadisce in forma esplicita un principio già enucleato dal sistema, e cioè la commisurazione della cognizione di detto giudice ai motivi di ricorso proposti. Detti motivi - contrassegnati dall'inderogabile "indicazione specifica delle ragioni di diritto e degli elementi di fatto" che sorreggono ogni atto d'impugnazione (art. 581 cod.proc.pen., comma 1, lett.d), e art. 591 cod.proc.pen., comma 1, lett. c) - sono funzionali alla delimitazione dell'oggetto della decisione impugnata ed all'indicazione delle relative questioni, con modalità specifiche al ricorso per cassazione. La disposizione in esame deve infatti essere letta in correlazione con quella dell'art. 606 cod.proc.pen., comma 3 nella parte in cui prevede la non deducibilità in cassazione delle questioni non prospettate nei motivi di appello. Il combinato disposto delle due norme impedisce la proponibilità in cassazione di qualsiasi questione non prospettata in appello, e costituisce un rimedio contro il rischio concreto di un annullamento, in sede di cassazione, del provvedimento impugnato, in relazione ad un punto intenzionalmente sottratto alla cognizione del giudice di appello: in questo caso, infatti è facilmente diagnosticabile in anticipo un inevitabile difetto di motivazione della relativa sentenza con riguardo al punto dedotto con il ricorso, proprio perché mai investito della verifica giurisdizionale".

E tale conclusione vale anche quando venga genericamente prospettata nei motivi di appello una censura solo successivamente illustrata in termini specifici con la proposizione del ricorso in cassazione.

Orbene, nel caso in esame, non risulta che la doglianza fosse stata sollevata dinanzi alla Corte di appello nei termini in cui è stata prospettata con il ricorso per cassazione, tanto che la Corte di merito, nella sentenza impugnata, non ne ha fatto menzione nella parte dedicata al riepilogo dei motivi di appello prospettati dal ricorrente; né il riepilogo è stato contestato nei motivi di ricorso per cassazione (Sez. 2, n. 9028 del 05/11/2013, dep. 2014, Carrieri, Rv. 259066).

Il motivo è, pertanto, inammissibile.

4. In conclusione, stante la manifesta infondatezza delle doglianze formulate, il ricorso proposto deve essere dichiarato inammissibile, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

Tenuto conto, inoltre, della sentenza della Corte costituzionale n. 186 del 13 giugno 2000, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che il ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende, esercitando la facoltà introdotta dall'art. 1, comma 64, l. n. 103 del 2017, di aumentare oltre il massimo la sanzione prevista dall'art. 616 cod. proc. pen. in caso di inammissibilità del ricorso, considerate le ragioni dell'inammissibilità stessa come sopra indicate.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle ammende.

Così è deciso, 19/02/2026

Il Consigliere estensore
GIOVANNI GIORGIANNI

Il Presidente
ALDO ACETO

