



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

26428-26

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA - Presidente -
EMANUELA GAI
ANTONIO CORBO
ENRICO MENGONI
MARIA BEATRICE MAGRO - Relatore -

Sent. n. sez. 779/2026
UP - 21/04/2026
R.G.N. 6728/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:



avverso la sentenza del 17/06/2025 della CORTE APPELLO di BOLOGNA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere MARIA BEATRICE MAGRO;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
FRANCESCA COSTANTINI F. che ha concluso chiedendo l'inammissibilità

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 17/06/2025, la Corte di appello di Bologna, in parziale riforma della sentenza di primo grado, ha dichiarato non doversi procedere per il reato di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000 relativo all'annualità del 2014 perché estinto per intervenuta prescrizione e ha confermato la condanna nei confronti di [REDACTED] quale amministratore unico delle società [REDACTED] s.r.l., [REDACTED] s.r.l. e [REDACTED] s.r.l., per i reati di cui agli artt. 2, 3 e 8 d.lgs. 74/2000, rideterminando la pena in anni due, mesi due e giorni venti di reclusione e riducendo la confisca.

In particolare, si contesta al ricorrente, nell'ambito del proc. pen. RGNR n. 4116/2019, il reato di cui all'art. 2 d.lvo 74/2000, quale amministratore della società [REDACTED] srl., per essersi avvalso di fatture emesse per operazioni in tutto e in parte oggettivamente inesistenti, emesse dalla società [REDACTED] di cui lo stesso [REDACTED] era amministratore unico, negli anni di imposta 2016 e 2017 (capo A), il reato di cui all'art. 3 d.lvo 74/2000, per aver indicato nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore di imposta rispetto quella effettiva mediante alterazione delle scritture contabili, nello specifico, mediante alterazione del registro IVA acquisti e del registro delle liquidazioni (capo B), il reato di cui all'art. 8 d.lvo 74/2000, per aver emesso fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire l'evasione alla società [REDACTED] s.r.l. (capo C) e quale, gerente e rappresentante della [REDACTED] per consentire l'evasione della società [REDACTED] (capo D).

Nell'ambito del proc. pen. RGNR n. 502/2020, di cui è stata disposta la riunione, si contesta al ricorrente di aver, nella qualità di rappresentante della società [REDACTED] s.r.l., il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 d.lvo 74/2000, avendo indicato nella dichiarazione annuale IVA elementi passivi fittizi mediante alterazione delle scritture contabili, nello specifico, alterando la somma delle fatture contabilizzate nel registro IVA, facendo apparire in sede di dichiarazione Iva, costi superiori a quelli effettivi (capo A) e di essersi avvalso, quale gerente e rappresentante della società [REDACTED] di fatture per operazioni inesistenti emesse dalla [REDACTED] nel 2015 (capo B) e nel 2016 (capo C).

Infine, nell'ambito del proc. pen. RGNR n. 6550/2000, anch'esso riunito, si contesta il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici nella qualità di rappresentante legale della società [REDACTED] per la dichiarazione dei redditi 2016, avendo indicato nella dichiarazione annuale IVA elementi passivi fittizi mediante alterazione delle scritture contabili, nello specifico, alterando la somma delle fatture contabilizzate nel registro IVA, facendo apparire così costi superiori a quelli effettivi.

2. Avverso la suddetta sentenza ricorre per cassazione l'imputato affidando al ricorso a quattro motivi.

2.1. Con il primo motivo il ricorrente lamenta violazione di legge, avendo il giudice a quo erroneamente attribuito alla fattispecie concreta in disamina il nomen iuris ex art. 3 d.lgs. 74/2000, come reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, anziché ex art. 4 d.lgs. 74/2000, come reato di dichiarazione infedele. Dalle risultanze processuali emerge che le condotte contestate consistono nella mera indicazione di elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni fiscali senza l'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento: le fatture, infatti, erano state regolarmente registrate nei libri contabili, la documentazione contabile era tenuta correttamente ed esistevano effettivi rapporti commerciali tra le società, tutte riconducibili al ricorrente, sicché è evidente l'assenza di fraudolenza e di artificiosità. Ne segue che, in assenza di falsità o di altri artifici, i fatti avrebbero dovuto essere diversamente qualificati come dichiarazione infedele, con conseguente non punibilità della condotta per mancato superamento delle soglie.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso, il ricorrente deduce vizio della motivazione con riferimento all'elemento soggettivo dei reati contestati. Il giudice a quo si è limitato ad affermare apoditticamente la sussistenza del dolo specifico senza indicare gli elementi fattuali che dimostrino la finalità evasiva. Il giudice ha ommesso di considerare la regolare tenuta della contabilità da parte delle società coinvolte, l'esistenza di rapporti commerciali effettivi, la collaborazione processuale dell'imputato durante le indagini e le valutazioni favorevoli della Commissione Tributaria Provinciale, che aveva ritenuto legittime e non fraudolente le operazioni commerciali intercorse tra le varie società riconducibili al ricorrente.

2.3. Con il terzo motivo, il ricorrente lamenta la manifesta illogicità della motivazione in ordine alla quantificazione della confisca. Il giudice ha rideterminato l'ammontare della confisca per equivalente riducendola in misura pari all'importo di tributo evaso nelle annualità prescritte, senza fornire adeguata motivazione circa i criteri utilizzati ai fini della quantificazione e senza considerare che la confisca deve essere commisurato al profitto, e non all'ammontare dell'imposta evasa. Ne segue che sono stati violati i principi di proporzionalità e di adeguatezza della misura ablativa.

2.4. Con il quarto motivo, deduce violazione di legge e vizio della motivazione in ordine al diniego delle circostanze attenuanti generiche, nonostante la sussistenza di elementi favorevoli all'imputato, quali l'assenza di precedenti penali di rilievo, la collaborazione processuale e l'assenza di precedenti specifici.

3. Il Procuratore generale presso questa Corte, con requisitoria scritta, ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità del ricorso.

4. Il difensore del ricorrente ha depositato memoria di replica con la quale ha ulteriormente illustrato i motivi di ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO



1. In ordine alla prima doglianza, si osserva che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici presenta una struttura complessa ed articolata, che punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indichi in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi. La norma si connota per una struttura bifasica in quanto la falsa rappresentazione nelle scritture contabili cui è obbligatoriamente tenuto il contribuente rappresenta il primo elemento di mendacio documentale descritto dalla fattispecie incriminatrice. Ad esso deve seguire, nella progressione delineata dal legislatore, il corrispondente falso in dichiarazione, rappresentato dalle indicazione degli elementi negativi fittizi o degli elementi attivi in misura inferiore all'effettivo ammontare conseguito.

La necessaria combinazione dei due falsi documentali lascia comprendere come nell'eventualità in cui il contribuente si sia limitato a indicare elementi quantitativi falsi unicamente nella dichiarazione annuale, senza trasfondere previamente il mendacio nella contabilità, si configuri il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lvo 74/2000, il quale punisce la mera non veridicità dichiarativa, a prescindere dall'utilizzo di fatture false o da alcuna attività decettiva posta in essere dal contribuente. Infatti, il delitto di infedele dichiarazione prevede una clausola di sussidiarietà espressa, in base alla quale tale previsine è applicabile solo al di fuori dei casi di cui ai precedenti artt.2 e 3. Il reato di dichiarazione infedele ricomprende, quindi, tutte le ipotesi di falso in dichiarazione che non siano già sussumibili nelle precedenti fattispecie, ponendo la condotta di indicazione di elementi attivi in misura inferiore al loro effettivo ammontare e/o di elementi passivi fittizi che non è preceduta né supportata dall'utilizzo di false fatture o di altri artifici, ovvero le false dichiarazioni non qualificate da un comportamento fraudolento, cioè dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti o da ricorso a mezzi artificiosi atti a trarre in inganno l'amministrazione finanziaria.

In altri termini, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità sul tema, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici richiede un *quid pluris* rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (Sez. 5. n. 36859 del 16/01/2013, Rv. 25804). Mentre, cioè, la falsa rappresentazione contabile cui è obbligatoriamente tenuto il contribuente discende anche dall'uso di mezzi fraudolenti idonei a frapporre ostacoli all'accertamento del falso, il delitto di dichiarazione infedele non richiede alcun carattere ingannatorio della condotta, essendo sufficiente una mera dichiarazione infedele in quanto non conforme alla realtà, proposta al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto (Sez.3, n. 8969 del 07/11/2019,

Rv. 278634; Sez. 3, n. 18532 del 17/01/2023, Rv. 284774; Sez. 5, n. 8342 del 19/12/2024, Rv. 287566 - 01).

Tanto premesso, si osserva che nel caso in disamina il giudice a quo ha affermato la correttezza della qualificazione giuridica dei fatti, evidenziando il meccanismo fraudolento di cui si avvaleva il ricorrente al fine di ostacolare l'accertamento e indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Il ricorrente, infatti, poneva in essere una condotta prodromica alla presentazione delle dichiarazioni fiscali, volta a predisporre la documentazione necessaria per occultare il fatto generatore dell'obbligazione tributaria. Il giudice ha anche evidenziato la idoneità del mezzo fraudolento ad ostacolare l'accertamento e indurre in errore l'amministrazione, in quanto, dall'esame della contabilità, delle dichiarazioni fiscali e dai controlli incrociati effettuati dalla Guardia di finanza e dall'Agenzia delle Entrate, era emerso che le diverse società di cui egli era amministratore, indicavano nelle dichiarazioni fiscali elementi passivi fittizi, avvalendosi di quattro modalità di alterazione delle scritture contabili: mediante la registrazione di fatture di acquisto per importi gonfiati, non corrispondenti all'effettivo importo indicato in fattura; mediante registrazione corretta degli importi, ma con errata indicazione della somma algebrica, con errore in eccesso; mediante registrazione corretta ma con indicazione di un importo detraibile maggiore ed erroneo nel prospetto di liquidazione dell'IVA; mediante indicazione nelle dichiarazioni fiscali di importi di IVA detraibili maggiori rispetto quello indicato nei registri e prospetti. Il giudice ha quindi evidenziato l'attività prodromica alla presentazione delle dichiarazioni, volta a documentare le operazioni imponibili mediante l'alterazione dei registri IVA, registri acquisti e liquidazioni e ad alterare la somma algebrica delle fatture contabilizzate nel registro IVA acquisti.

Pertanto, quanto alle richieste di riqualificazione dei fatti contestati nel capo b) del proc. n. 4116/2019, al capo a) del proc. 502/2020 e del proc. 6550/2020, il giudice a quo, nel ritenere infondata la richiesta, ha evidenziato la condotta tipica del reato di dichiarazione fraudolenta e, quindi, ha sottolineato la dolosa predisposizione di documentazione al fine di occultare il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, avvalendosi di strumenti idonei ad ingannare l'Erario, non trattandosi di frodolenza ictu oculi evidente che non richiede alcun tipo di accertamento per essere svelata, essendosi reso necessario il confronto tra i dati emergenti dallo spesometro e le dichiarazioni fiscali.

2. La seconda doglianza, concernente la finalità di evasione, non è deducibile in sede di legittimità, non essendo stata formulata nell'atto di appello, con il quale il ricorrente aveva censurato l'affermazione della responsabilità per i reati contestati sotto il profilo oggettivo, asserendo l'effettività delle operazioni (primi due motivi di appello), mentre i restanti motivi di appello concernevano la qualificazione ai sensi dell'art. 4 d.lvo 74/2000 e il trattamento sanzionatorio.

3. La terza doglianza è inammissibile.

Da un lato, infatti, il ricorrente lamenta la mancata motivazione circa i criteri utilizzati dalla Corte per la riduzione della confisca per equivalente senza considerare, ovviamente, che il criterio

in oggetto è stato, eventualmente, dato dalla sottrazione dall'importo di euro 1.323.449,7 dell'importo di euro 40.152,23 di cui al reato del capo C) relativamente all'annualità 2014 e, dall'altro, lamenta in maniera del tutto generica la non ^{Giudice} ~~incidenza~~ del "profitto de reato" con il "debito tributario", senza spiegare in alcun modo perché vi sarebbe un tale scostamento e quale ne sarebbe l'entità.

4. In ordine alla quarta doglianza, si osserva che il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche può essere legittimamente motivato dal giudice con l'assenza di elementi o circostanze di segno positivo, a maggior ragione dopo la riforma dell'art. 62-bis, disposta con il d.l. 23 maggio 2008, n. 92, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 125, per effetto della quale, ai fini della concessione della diminuzione, non è più sufficiente il solo stato di incensuratezza dell'imputato (Sez. 4, n. 32872 del 08/06/2022, Rv. 283489). Né è necessario che il giudice prenda in considerazione tutti gli elementi favorevoli o sfavorevoli dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, essendo sufficiente il riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, purché la valutazione di tale rilevanza tenga conto, a pena di illegittimità della motivazione, delle specifiche considerazioni mosse sul punto dall'interessato (Sez. 3, n. 2233 del 17/06/2021, Rv. 28269).

Nel caso in disamina, il giudice ha fatto riferimento all'elevato ammontare delle imposte evase, alla ripetuta e seriale violazione delle norme tributarie e alla mancanza di resipiscenza e di ravvedimento nei confronti dell'Erario.

5. Il ricorso va dunque dichiarato inammissibile, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila, determinata secondo equità, in favore della Cassa delle ammende.

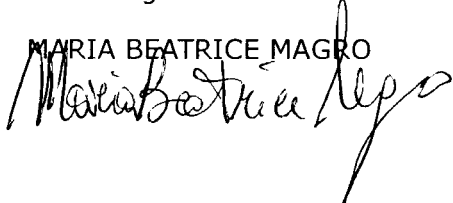
P.Q.M.

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, 21/04/2026

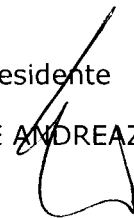
Il Consigliere estensore

MARIA BEATRICE MAGRO



Il Presidente

GASTONE ANDREAZZA



Depositata in Cancelleria

Oggi.

15 LUG. 2026



IL FUNZIONARIO CANCELLIERE
Luana M...