



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

26430-26

Composta da:

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

Sent. n. sez. 782/2026
UP - 21/04/2026
R.G.N. 7141/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:



avverso la sentenza del 14/07/2025 della CORTE APPELLO di LECCE

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 dichiararsi l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 14/07/2025, la Corte di appello di Lecce, in parziale riforma della sentenza emessa dal Tribunale di Lecce, ha assolto [REDACTED] nella qualità di legale rappresentante della ditta individuale [REDACTED] dal reato di cui all'art. 5 D.lvo 74/2000 (capo B) perché il fatto non sussiste e ha rideterminato la pena complessiva per le residue imputazioni di cui agli artt. 8 (capo A) e 10 D.lvo 74/2000 (capo C) in anni 5 di reclusione, confermando nel resto la sentenza impugnata.

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

2.1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente deduce violazione di legge in relazione alla affermazione della responsabilità per il reato di cui all'art. 8, comma 1 D.lvo 74/2000, non essendo emersa dalle indagini espletate alcuna prova in ordine alla natura fittizia delle operazioni.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso, deduce violazione di legge in ordine alla sussistenza del dolo specifico di evasione. Il giudice a quo ha affermato che il ricorrente ha agito allo scopo di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, confondendo erroneamente l'evasione, da intendersi come evento naturalistico derivante dall'uso delle fatture, con l'elemento soggettivo tipico della fattispecie incriminatrice, consistente nella coscienza della natura fittizia delle operazioni e nel fine specifico di agevolare l'evasione altrui.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente lamenta violazione di legge in ordine all'affermazione della responsabilità per il reato di cui all'art. 10 D.lvo 74/2000 (capo C), non essendovi alcuna prova del dolo specifico.

2.4. Con il quarto motivo, il ricorrente lamenta vizio della motivazione in ordine all'affermazione della responsabilità del reato di cui all'art. 10 D.lvo 74/2000, non avendo il giudice a quo indicato le ragioni per le quali i documenti e le scritture contabili non rinvenuti fossero essenziali ai fini dell'accertamento della situazione patrimoniale. Inoltre, il giudice a quo ha ritenuto accertata la condotta penalmente rilevante sulla base di mere presunzioni, non essendovi alcuna prova della condotta di occultamento o di distruzione, che ben potrebbe essere determinata da mera negligenza.

2.5. Con il quinto motivo di ricorso, lamenta violazione di legge in ordine alla contestazione promiscua e alternativa della condotta di occultamento o di distruzione delle scritture contabili, senza alcuna distinzione tra le due ipotesi di reato e specifica contestazione di una delle due condotte alternative, sicché l'imputato non è stato posto a conoscenza di quale condotta gli sia stata effettivamente contestata.

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 difensiva di replica, con la quale ha ulteriormente illustrato i motivi di ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso esula dal novero delle censure deducibili in sede di legittimità, investendo profili di valutazione della prova e di ricostruzione del fatto riservati alla cognizione del giudice di merito, le cui determinazioni, al riguardo, sono insindacabili in cassazione ove siano sorrette da motivazione congrua, esauriente ed idonea a dar conto dell'iter logico-giuridico seguito dal giudicante e delle ragioni del *decisum*. In tema di sindacato del vizio di motivazione, infatti, il compito del giudice di legittimità non è quello di sovrapporre la propria valutazione a quella compiuta dai giudici di merito in ordine all'affidabilità delle fonti di prova, bensì di stabilire se questi ultimi abbiano esaminato tutti gli elementi a loro disposizione, se abbiano fornito una corretta interpretazione di essi, dando esaustiva e convincente risposta alle deduzioni delle parti, e se abbiano esattamente applicato le regole della logica nello sviluppo delle argomentazioni che hanno giustificato la scelta di determinate conclusioni a preferenza di altre (Sez. U, 13/12/1995, Clarke, Rv. 203428).

Nel caso di specie, il giudice a quo ha evidenziato che, come dettagliatamente descritto nella sentenza di primo grado, l'imputato, quale titolare di una ditta individuale, dal 2008 al 2013 aveva emesso 462 fatture la cui causale era assolutamente generica e il cui pagamento era avvenuto spesso in contanti anche per importi apprezzabili, o con assegni che tuttavia, talora non venivano per nulla versati sul conto corrente dell'imputato, talaltra venivano cambiati presso il conto corrente dello stesso debitore, ove veniva contestualmente riversata una somma in contanti quasi corrispondente all'importo della fattura. Le imprese beneficiarie delle prestazioni, tutte aventi sede nella provincia di Lecce, luogo assai distante da quello in cui il ricorrente era residente e domiciliato, non hanno d'altronde fornito riscontro alcuno in ordine all'esecuzione delle prestazioni. Ad ulteriore conferma della fittizietà delle operazioni commerciali indicate nelle suddette fatture, il giudice ha rilevato che l'azienda di cui è titolare il ricorrente è priva di una struttura aziendale, di locali per l'esercizio dell'impresa, di personale dipendente e di mezzi di trasporto e che il ricorrente non aveva presentato alcuna dichiarazione fiscale né versato alcuna imposta, pur fatturando l'esecuzione di corsi di formazione professionale, sebbene non fosse in possesso di alcun accreditamento regionale o di alcun titolo abilitativo. Il giudice a quo, correttamente, ha quindi evidenziato che il delitto in questione, avendo natura di reato istantaneo di mera condotta, si consuma nel momento in cui le fatture siano formate e uscite dalla disponibilità dell'emittente, non rilevando neppure l'utilizzo delle stesse da parte dei destinatari.



Dalle cadenze motivazionali della sentenza d'appello è dunque enucleabile una attenta analisi della regiudicanda, poiché la Corte territoriale ha preso in esame tutte le deduzioni difensive ed è pervenuta alle proprie conclusioni attraverso un itinerario logico-giuridico in nessun modo censurabile, sotto il profilo della razionalità, e sulla base di apprezzamenti di fatto non qualificabili in termini di contraddittorietà o di manifesta illogicità e perciò insindacabili in questa sede. Né la Corte suprema può esprimere alcun giudizio sull'attendibilità delle acquisizioni probatorie, giacché questa prerogativa è attribuita al giudice di merito, con la conseguenza che le scelte da quest'ultimo compiute, se coerenti, sul piano della razionalità, con una esauriente analisi delle risultanze agli atti, si sottraggono al sindacato di legittimità (Sez. U, 25/11/1995, Facchini, Rv. 203767).

2. Quanto alla seconda doglianza concernente l'elemento soggettivo, si precisa che la fattispecie in esame richiede che il soggetto attivo abbia la coscienza e la volontà del fatto tipico e cioè a dire della emissione di documentazione fiscale falsa, con la previsione che ciò sia posto in essere al fine di consentire a terzi di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o un indebito rimborso di IVA, posto che, per l'emittente, l'emissione di fatture false produce un effetto fiscale sfavorevole, legato alla circostanza che esse documentano il conseguimento di corrispettivi in realtà non ricevuti o ricevuti in misura inferiore a quanto documentato. La norma in questione è a dolo specifico, in quanto il risultato dell'evasione da parte di terzi rappresenta l'obiettivo cui deve tendere l'agente, anche se non è richiesto che si verifichi realmente. Trattasi quindi di fattispecie di pericolo concreto con dolo di danno, in cui la finalità evasiva - obiettivo posto fuori dal fatto tipico - deve comunque plasmare sul piano oggettivo e materiale l'intera condotta posta in essere dal contribuente. Pertanto, l'evasione d'imposta non è affatto un elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice del delitto d'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma configura un elemento del dolo specifico normativamente richiesto per la punibilità dell'agente, in quanto per integrare il reato è necessario che l'emittente delle fatture si proponga il fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma non anche che il terzo consegua effettivamente la programmata evasione (Sez. 3, n. 39359 del 24/09/2008 - dep. 21/10/2008, Rv. 241040 - 01; Sez. F., 31142 del 11/08/2022 Ud. (dep. 16/08/2022) Rv. 283708 - 0).

La sussistenza del dolo specifico va accertata in concreto, potendo la finalità di evasione coesistere anche con altre finalità extrafiscali (Sez. 3, n. 39316 del 24/05/2019, Rv. 277162).

Nel caso in disamina, il giudice ha ritenuto che il ricorrente abbia emesso le numerose fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti nella piena consapevolezza della loro falsità e della utilizzazione programmata a fini di evasione da parte delle ditte che le hanno ricevute al fine di conseguire un risparmio dell'IVA, reputando certo, o comunque, altamente probabile l'utilizzo delle suddette fatture da parte delle ditte riceventi, in particolare, inferendo la sussistenza del dolo dalle modalità del fatto ossia dalla circostanza che i pagamenti erano quasi sempre effettuati in contanti e solo in rarissimi casi con assegni che non venivano neppure versati nel conto corrente dell'emittente. L'elevato numero delle fatture, pari a 462 totali, emesse dal 2008

al 2013, come bene sottolinea la sentenza d'appello, costituisce inoltre ulteriore elemento comprovante la piena volontarietà della condotta e, dunque, la sussistenza del prescritto elemento soggettivo richiesto per l'integrazione della fattispecie.

3. La terza doglianza, concernente l'affermazione della responsabilità per il reato di cui all'art. 10 D.lvo 74/2000, non essendovi prova dell'elemento soggettivo, e la quarta doglianza, concernente la mancata indicazione di quali documenti contabili mancanti fossero essenziali ai fini dell'accertamento, non sono deducibili in sede di legittimità, non essendo state dedotte in appello. Si è recentemente ribadito che 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 rispetto al quale si configura a priori un inevitabile difetto di motivazione per essere stato intenzionalmente sottratto alla cognizione del giudice di appello (Sez. 2, n. 19194 del 06/05/2025, Bergamini, non massimata; Sez. 4, n. 19005 del 27/03/2025, L., non massimata; Sez. 2, n. 29707 del 08/03/2017, Galdi, Rv. 270316; Sez. 2, n. 13826 del 17/02/2017, Bolognese, Rv. 269745; Sez. 2, n. 28514 del 23/04/2013, Grazioli, Rv. 255577).

Si osserva al riguardo che, come risulta dalla sentenza impugnata, il ricorrente, nel punto C) dell'atto d'appello, dedicato alle doglianze concernenti l'affermazione della responsabilità per il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili, aveva lamentato unicamente la non configurabilità dell'art. 10 cit., non avendo egli mai tenuto le scritture contabili, dovendosi invece ritenersi ravvisabile l'illecito amministrativo di cui l'art. 9 della L. n. 471 del 199, senza dunque formulare ulteriori profili di censura inerenti all'elemento soggettivo, del resto non compatibili con l'unico motivo di appello sul punto, che vengono pertanto sollevati per la prima volta in sede di legittimità.

Per le stesse ragioni, anche la doglianza concernente la possibilità di ricostruire comunque il reddito dell'impresa non era stata oggetto di motivi di gravame formulati con l'atto di appello. Il motivo è pertanto inammissibile, a norma dell'art. 606 comma 3, cod. proc. pen.

4. Con riferimento alla quinta censura, concernente la contestazione alternativa della condotta di occultamento o di distruzione delle scritture contabili, occorre, al riguardo, prendere le mosse dal rilievo che il requisito della determinatezza dell'imputazione è funzionale all'esplicazione del diritto di difesa poiché la genericità della contestazione incide negativamente sulla possibilità, per l'imputato, di effettuare una scelta meditata in ordine alla linea di difesa da assumere. Dunque, ai fini dell'integrazione degli estremi del requisito dell'enunciazione del fatto in forma chiara e precisa, è sufficiente che esso sia contestato in modo da consentire all'imputato di difendersi in ordine ad ogni elemento di accusa. E' ciò che è dato riscontrare nel caso in disamina, essendo le condotte di distruzione o di occultamento, ascritte all'indagato, chiaramente scolpite nella formulazione degli addebiti, le cui coordinate modali risultano puntualizzate in maniera inequivocabile, contestandosi al [REDACTED] di aver, alternativamente, occultato o distrutto le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, e



segnatamente il registro Iva delle fatture, il registro degli acquisti, le fatture e i documenti di spesa, il registro dei cespiti ammortizzabili, contratti e lettere (capo C).

Pertanto, significativi profili di precisazione degli addebiti si rinvennero laddove, nella parte motiva della sentenza impugnata, vengono analizzati gli elementi probatori a supporto dell'accusa, avendo il giudice a quo correttamente affermato che, anche ipotizzando una omessa istituzione dei registri, le fatture sono state istituite, essendo state rinvenute presso le imprese con cui il [REDACTED] ha avuto rapporti commerciali. Infatti, anche recentemente, si è ribadito che, ai fini della configurabilità del delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, il rinvenimento presso il terzo destinatario dell'atto di uno dei due esemplari in cui dev'essere compilata la fattura, documento di cui è obbligatoria la conservazione a fini fiscali, può indurre il giudice a ritenere che il mancato rinvenimento dell'altro esemplare presso l'emittente sia conseguenza della sua distruzione o del suo occultamento (Sez. 3, n. 3729 del 22/10/2024, Rv. 287392).

Il giudice a quo ha altresì evidenziato che il difensore ha depositato la copia di una denuncia di furto della documentazione contabile, che risulta essere presentata in data 02/04/2013, ossia in epoca successiva alla ricezione dell'invito a presentarsi ai fini della verifica fiscale notificata in data 15/03/2013, ritenendo, conformemente a quanto osservato dal primo giudice, che la suddetta denuncia fosse strumentale, pretestuosa ed oggettivamente poco credibile, anche perché in essa si fa riferimento al furto di alcune valigie avvenute durante il trasloco, nel periodo di gennaio 2013, che erano state collocate momentaneamente in uno spazio antistante al garage, sicché il [REDACTED] non si sarebbe accorto nell'immediatezza dell'avvenuto furto, considerato inoltre che le dimensioni tipiche della valigia 24 ore sono tali da non poter contenere tutti i documenti fiscali relativi all'impresa individuale dell'imputato, avendo egli emesso nell'arco di tempo soggetto al controllo 462 fatture.

Al riguardo, si evidenzia che la condotta di occultamento, tipizzata nell'articolo 10 d.lgs. n. 74 del 2000, definisce il comportamento di colui che nasconde materialmente, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, mantenendo celate le predette cose in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari. In altri termini, l'occultamento consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori e si realizza mediante il nascondimento materiale del documento nel momento dell'ispezione sino al momento dell'accertamento fiscale (cfr. Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016 (dep. 24/03/2017) Rv. 269898 - 01; Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006 Rv. 234239 - 01).

Pertanto, il giudice, con motivazione che non può certo tacciarsi di illogicità, ha ritenuto che, in assenza di prove dell'avvenuta distruzione della suddetta documentazione, il mancato rinvenimento fosse sintomatico della condotta di occultamento delle stesse e della volontà di sottrarre alla tassazione i redditi derivanti dalle operazioni commerciali.

6. 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.

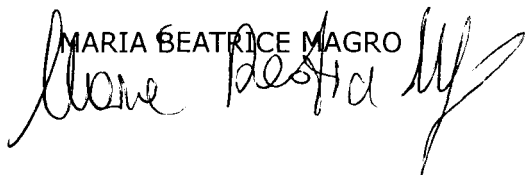
P.Q.M.

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 GIUDIZIARIO

Luana Martini