



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

17123-26

Composta da

GASTONE ANDREAZZA
GIOVANNI LIBERATI
ALESSIO SCARCELLA
ANTONIO CORBO
MARIA SABINA CALABRETTA

- Presidente -

- Relatore -

Sent. n. sez. 542/2026
UP - 17/03/2026
R.G.N. 41224/2025

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

[REDACTED]

avverso la sentenza del 10/10/2025 della Corte d'Appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Alessio Scarcella;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Fulvio Baldi che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

lette le memorie difensive in data 27 febbraio 2026, con contestuale rinuncia alla trattazione orale e alla pubblica udienza, nonché in data 2 marzo 2026, con cui l'Avv. [REDACTED] e l'Avv. [REDACTED], anche in replica alle conclusioni di cui alla requisitoria scritta del Procuratore Generale, hanno insistito nelle conclusioni già formulate con il ricorso per cassazione, chiedendo a questa Corte di annullare la sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 10 ottobre 2025, la Corte di Appello di Milano ha parzialmente riformato la pronuncia di primo grado emessa dal Tribunale di Milano in data 5 luglio 2024 che aveva dichiarato [REDACTED] [REDACTED] colpevole del reato continuato ascritto – ad eccezione dell'annualità 2012, estinta per prescrizione – condannandolo alla pena di anni 2 e mesi 10 di reclusione, con concessione delle attenuanti generiche equivalenti alla recidiva contestata, oltre alla confisca ex art. 12 bis D.lgs. n. 74 del 2000 dell'IVA

indebitamente detratta per le annualità 2016, 2017 e 2018, pari a euro 14.403.641,11 (a carico di [REDACTED] S.c.p.a. o, per equivalente, dell'imputato). I giudici di appello hanno, in particolare: (i) dichiarato l'estinzione per prescrizione dei reati relativi alle annualità 2013 e 2014 (le cui dichiarazioni erano state presentate rispettivamente nel 2014 e nel 2015); (ii) pronunciato l'assoluzione per l'annualità 2018 (dichiarazione presentata nell'aprile 2019) per non aver commesso il fatto, in quanto all'epoca [REDACTED] era sottoposto a misura cautelare e la società era affidata all'amministratore giudiziario dott. [REDACTED] (iii) riconosciuto il vincolo della continuazione con fatti giudicati dal Tribunale di Pavia; (iv) rideterminato la pena complessiva in anni 1 e mesi 9 di reclusione e ridotto la confisca a euro 11.819.990,80; (v) infine, rigettato tutti gli altri motivi di appello.

2. Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione la difesa di [REDACTED] [REDACTED] deducendo otto motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173, disp. Att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione agli artt. 523, comma 6, cod. proc. pen. e 111 Cost., con riferimento all'assoluta necessità di assumere nuove prove e correlato vizio di motivazione contraddittoria ed illogica.

In sintesi, il primo motivo investe la legittimità dell'ordinanza con cui il Tribunale di Milano, all'udienza del 28 aprile 2023, aveva disposto la riapertura dell'istruttoria dibattimentale ai sensi dell'art. 523, comma 6, cod. proc. pen., accogliendo la richiesta del Pubblico Ministero formulata nel corso della requisitoria. La difesa censura sia l'erronea applicazione della norma processuale – che consente l'interruzione della discussione per l'assunzione di nuove prove soltanto in caso di “assoluta necessità” – sia la motivazione contraddittoria e illogica resa sul punto dalla Corte d'Appello. Il ricorrente evidenzia che la stessa formulazione della richiesta del P.M. – che ammetteva apertamente la “scarna” natura del compendio istruttorio – escludeva la ricorrenza di un requisito di eccezionalità, dimostrando piuttosto una carenza originaria dell'istruttoria accusatoria. Si sottolinea, inoltre, come l'attività integrativa si fosse risolta in acquisizioni pressoché nulle: nessuno dei tre soggetti indicati come assolutamente necessari ([REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] era stato effettivamente escusso (il P.M. aveva rinunciato a [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED] era stato sostituito dal [REDACTED] già sentito in precedenza), e i brogliacci di intercettazione acquisiti non avevano apportato alcun contributo cognitivo nuovo.



2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione agli artt. 530, comma 2, e 533 cod. proc. pen., e 111 Cost., attesa l'erronea applicazione della regola di giudizio in ordine alla decisione di condanna, stante l'omesso esame di una specifica doglianza contenuta nell'atto di appello e correlato vizio di motivazione illogica sul punto.

In sintesi, il secondo motivo si connette strettamente al primo e riguarda la violazione del principio del ragionevole dubbio, quale positivizzato nel combinato disposto degli artt. 530, comma 2, e 533 cod. proc. pen. La difesa ritiene ontologicamente illegittimo che, avendo il giudice ritenuto il compendio probatorio insufficiente – al punto da disporre

un'integrazione istruttoria ex art. 523, comma 6, cod. proc. pen. – si sia poi fondata su quel medesimo compendio, rimasto sostanzialmente invariato, una pronuncia di condanna al di là di ogni ragionevole dubbio.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. e all'art. 24 Cost. e all'art. 234, cod. proc. pen., attesa l'inutilizzabilità del PVC del 3 luglio 2019 e correlato vizio di motivazione apparente in ordine alla specifica doglianza contenuta nell'atto di appello.

In sintesi, il terzo motivo attiene all'inutilizzabilità del processo verbale di constatazione (PVC) redatto dalla Guardia di Finanza in data 3 luglio 2019. La difesa sostiene che il PVC si sostanziasse, nella sua struttura e nel suo contenuto, in una comunicazione di notizia di reato (CNR), redatta in violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. dalla medesima unità della GdF già operante come polizia giudiziaria nell'ambito del procedimento pavese, nella piena consapevolezza di profili di responsabilità penale in capo al [REDACTED]. La violazione avrebbe determinato l'inutilizzabilità ex art. 191 cod. proc. pen.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, il vizio di motivazione sotto il profilo dell'omessa valutazione di elementi di prova decisivi in ordine all'insussistenza del reato di cui all'art. 2 D. lgs. n. 74 del 2000, ovvero dell'omessa motivazione sotto il profilo dell'omessa pronuncia sulla richiesta ex art. 603-bis, (*rectius*, art. 603) cod. proc. pen.

In sintesi, il quarto motivo censura l'omessa valutazione, da parte della Corte d'Appello, delle dichiarazioni rese a sommarie informazioni da cinque soggetti [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] figure qualificate nell'ambito della società [REDACTED] rispettivamente come dipendente addetta alla contabilità, commercialista, revisori legali. Tali dichiarazioni erano state depositate dalla difesa come documenti nuovi ex art. 603-bis cod. proc. pen., in quanto acquisite dopo la sentenza di primo grado. In subordine, la difesa aveva chiesto la citazione di tali soggetti come testimoni. La censura è stata sviluppata con la prima memoria difensiva che approfondisce il motivo IV con una triplice articolazione argomentativa. In primo luogo, si illustra in modo analitico il meccanismo attraverso cui le dichiarazioni difensive dei cinque soggetti (revisori e professionisti di [REDACTED] tra cui i nominativi [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] erano pervenute nella disponibilità della difesa [REDACTED] tali dichiarazioni erano state rese nell'ambito di un procedimento connesso, ad indagini difensive espletate dai difensori di alcuni coindagati, e acquisita dalla difesa [REDACTED] successivamente alla sentenza di primo grado. La cronologia per la difesa è decisiva: trattandosi di elementi formati dopo la chiusura del dibattimento di primo grado, la sede processuale naturale per la loro valutazione era necessariamente l'appello, ai sensi dell'art. 603 bis cod. proc. pen. In secondo luogo, la difesa valorizza la circostanza che tali dichiarazioni vertessero "proprio sulla natura dei rapporti di fatturazione e sulla regolarità delle fatture emesse dalle società [REDACTED] e [REDACTED] in favore di [REDACTED] [REDACTED] ovvero esattamente sull'oggetto delle imputazioni. Si tratta, cioè, di elementi la cui rilevanza non è mediata né indiretta, ma investe direttamente il fulcro della fattispecie

contestata. In terzo luogo, la memoria individua la struttura alternativa del vizio: o la Corte di Appello ha omesso di pronunciarsi sulla richiesta di ammissione ex art. 603 bis cod.proc. pen. (omessa pronuncia), ovvero ha acquisito le dichiarazioni ma ha omesso di valutarle (motivazione mancante su prova decisiva). In entrambe le ipotesi, la sentenza è affetta da un vizio non sanabile mediante il meccanismo della doppia conforme, posto che l'omissione non era recuperabile dalla sentenza di primo grado – emessa prima che le dichiarazioni fossero rese – e che, quindi, non è configurabile alcuna integrazione implicita tra le due sentenze.

2.5. Deduce, con il quinto motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento all'inesistenza soggettiva delle società emittenti [REDACTED] [REDACTED] – [REDACTED] e correlato vizio di motivazione contraddittoria ed illogica sul punto.

In sintesi, con il quinto motivo la difesa censura l'erronea applicazione della norma incriminatrice con riferimento all'elemento dell'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, rilevando che sia il Tribunale che la Corte d'Appello avrebbero omesso qualsiasi indagine specifica sulle società [REDACTED] e [REDACTED] limitandosi a desumerne l'inesistenza soggettiva dall'accertamento – relativo a un segmento diverso della filiera societaria – contenuto nella sentenza irrevocabile di Pavia. Il ricorrente evidenzia una serie di elementi fattuali idonei a dimostrare l'effettiva operatività delle due società: esse erano dotate di propri dipendenti; erano legate a [REDACTED] da un contratto di rete regolarmente costituito; erano in regola sotto il profilo fiscale e contributivo (a differenza delle cooperative di secondo livello, le vere bare fiscali del sistema); nessuna retrocessione di denaro verso [REDACTED] o [REDACTED] era mai stata accertata. Tali elementi sarebbero stati completamente ignorati dai giudici di merito. Quanto sopra è stato sviluppato ulteriormente con la seconda memoria difensiva, in cui la difesa precisa che le circostanze fattuali richiamate – la presenza di dipendenti nelle cooperative [REDACTED] la loro regolarità fiscale e contributiva, l'assenza di retrocessioni di denaro – non vengono invocate per ottenere una rivalutazione del fatto, ma per dimostrare che le sentenze di merito hanno errato nell'applicazione della fattispecie astratta, omettendo di valorizzare elementi a discarico direttamente rilevanti ai fini dell'inesistenza soggettiva. Particolarmente incisiva è la precisazione relativa alle "bare fiscali": le sentenze di merito impiegano tale locuzione – tecnicamente riferita a società che sistematicamente omettono di pagare tributi e contributi – per qualificare le cooperative [REDACTED] che erano invece in regola con il fisco. Si tratta di una palese confusione tra le cooperative di livello inferiore accertate nel procedimento pavese e le società [REDACTED] e [REDACTED] che erano le emittenti delle fatture contestate nel presente procedimento. Tale confusione è indicativa di un vizio motivazionale che si estende sia all'elemento oggettivo (inesistenza soggettiva) che all'elemento soggettivo (dolo di evasione), poiché il ragionamento delle sentenze di merito si regge sulla premessa, non adeguatamente dimostrata, che le due società fossero strutturalmente analoghe alle "bare fiscali" pavesi.

2.6. Deduce, con il sesto motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento all'elemento soggettivo (dolo specifico di evasione) e correlato vizio di motivazione apparente ed illogica sul punto.

In sintesi, con il sesto motivo la difesa censura sia la violazione di legge sostanziale che il vizio di motivazione nella parte in cui la Corte d'Appello ha ritenuto sussistente il dolo specifico di evasione richiesto dall'art. 2 D.lgs. n. 74/2000.

Il ricorrente richiama espressamente la sentenza di questa Sez. 3, n. 25167 del 03/06/2025, Argirò, non mass., secondo cui il dolo specifico di evasione non può essere desunto automaticamente dalla natura fittizia dello schema imprenditoriale, ma deve essere oggetto di specifica e puntuale motivazione. La difesa sostiene che, nel caso di specie, i giudici di merito hanno confuso la consapevolezza del meccanismo illecito realizzato dalle cooperative di livello inferiore – accertata nel procedimento pavese – con la volontà specifica di evadere le imposte attraverso l'utilizzo di fatture emesse dalle due società [REDACTED] e [REDACTED] oggetto del presente procedimento. Viene altresì evidenziato che le predette società versavano correttamente le proprie imposte, sicché rimane oscuro in quale modo [REDACTED] avrebbe “perseguito una finalità evasiva” attraverso l'utilizzo di quelle specifiche fatture. L'eventuale vantaggio competitivo derivante dalle omissioni fiscali delle cooperative a valle costituisce, secondo la difesa, un fenomeno giuridicamente distinto dal dolo specifico di evasione perseguito mediante l'utilizzo dei documenti contestati.

2.7. Deduce, con il settimo motivo, il vizio di motivazione illogica e omessa valutazione di prova decisiva sulla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche.

In sintesi, il settimo motivo censura l'omessa valutazione di un elemento documentale decisivo – la declaratoria di estinzione della pena per esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali – che la difesa aveva prodotto in appello proprio al fine di ridimensionare il dato ostativo del certificato penale, valorizzato dalla Corte per negare le attenuanti generiche ex art. 62 *bis* cod. pen.

2.8. Deduce, con l'ottavo ed ultimo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 12 *bis* D.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento alla quantificazione del profitto da confiscare sia con riguardo alla confisca diretta che per equivalente e correlato vizio di motivazione apparente sul punto ed omessa pronuncia sul relativo motivo di appello.

In sintesi, l'ottavo e ultimo motivo investe la misura ablativa della confisca, sia nella sua forma diretta che per equivalente. La difesa censura l'omessa pronuncia della Corte d'Appello sul relativo motivo di impugnazione e, nel merito, l'erronea identificazione del profitto del reato con l'integrale IVA detratta, senza verifica dell'effettivo vantaggio patrimoniale conseguito dall'imputato. Il ricorrente evidenzia una peculiarità del caso: diversamente dallo schema classico delle frodi IVA – in cui il soggetto fittizio emittente non versa l'imposta, realizzando così la frode – nel presente caso le due società [REDACTED] e [REDACTED] versavano regolarmente l'IVA sulle fatture emesse. Non è stata accertata alcuna retrocessione di denaro. Ne consegue che identificare il profitto del reato con l'IVA

detratta da [REDACTED] potrebbe portare a una misura ablatoria eccedente il vantaggio reale, in violazione del principio di proporzionalità. La difesa richiama la sentenza delle Sezioni Unite n. 13783/2025, che ha riaffermato l'importanza di una puntuale analisi del profitto effettivo già in sede di merito.

3. In data 29 gennaio 2026 il Procuratore generale presso questa Corte, con la propria requisitoria scritta, ha chiesto il rigetto del ricorso, conclusioni ribadite oralmente nel corso dell'udienza del 17 marzo. Quanto ai primi due motivi di ricorso, non sussiste la lamentata violazione dell'art. 523 cod. proc. pen., posto che la valutazione della necessità dell'escussione dei testimoni, sebbene successivamente non tutti escussi, va riferita al momento dell'ammissione delle prove. Quanto al terzo motivo, va osservato che il verbale di accertamento fiscale costituisce prova documentale acquisibile in dibattimento, soprattutto ove, come nel caso di specie, non contenga elementi autoindizianti ma solo riscontri documentali. Relativamente ai restanti motivi fino al settimo, non sussiste il vizio di inidonea motivazione atteso che il provvedimento ha evidenziato le responsabilità del ricorrente per le condotte per cui ha riportato condanna oltre ogni ragionevole dubbio saldando in maniera logica e congrua le fonti di prova in atti. Le deduzioni difensive non esplicitamente affrontate si intendono assorbite nella motivazione laddove questa ha puntato su elementi incompatibili con le stesse. In ogni caso, al riguardo, la motivazione, asseritamente carente, si salda con quella di primo grado. Il ricorso, a tratti, scende palesemente nel merito, propone un'interpretazione alternativa dei fatti. Circa l'ultimo motivo, parimenti adeguatamente motivato è il punto della sentenza relativo alla confisca, non ravvisandosi alcun stridente contrasto con i principi sanciti da Sez. Unite n. 13783 del 2025.

4. La difesa ha depositato due memorie ex artt. 121 e 611 cod. proc. pen. in vista dell'udienza del 17 marzo 2026: la prima in data 27 febbraio 2026 (con contestuale rinuncia alla trattazione orale e alla pubblica udienza), focalizzata sul motivo IV del ricorso; la seconda, in data 2 marzo 2026, dedicata ai motivi II, V, VI, VII e VIII, con replica articolata alle argomentazioni contenute nella requisitoria scritta del Procuratore Generale depositata il 29 gennaio 2026.

4.1. La prima memoria difensiva approfondisce il motivo IV con una triplice articolazione argomentativa. In primo luogo, si illustra in modo analitico il meccanismo attraverso cui le dichiarazioni difensive dei cinque soggetti (revisori e professionisti di [REDACTED] tra cui i nominativi [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] erano pervenute nella disponibilità della difesa [REDACTED] tali dichiarazioni erano state rese nell'ambito di un procedimento connesso, ad indagini difensive espletate dai difensori di alcuni coindagati, e acquisita dalla difesa [REDACTED] successivamente alla sentenza di primo grado. La cronologia per la difesa sarebbe decisiva: trattandosi di elementi formati dopo la chiusura del dibattimento di primo grado, la sede processuale naturale per la loro valutazione era necessariamente l'appello, ai sensi dell'art. 603 bis cod. proc. pen. In secondo luogo, la difesa valorizza la circostanza che tali dichiarazioni vertessero "proprio sulla natura dei

rapporti di fatturazione e sulla regolarità delle fatture emesse dalle società [redacted] e [redacted] in favore di [redacted] ovvero esattamente sull'oggetto delle imputazioni. Si tratta, cioè, di elementi la cui rilevanza non è mediata né indiretta, ma investe direttamente il fulcro della fattispecie contestata. In terzo luogo, la memoria individua la struttura alternativa del vizio: o la Corte di Appello ha omesso di pronunciarsi sulla richiesta di ammissione ex art. 603 bis cod.proc. pen. (omessa pronuncia), ovvero ha acquisito le dichiarazioni ma ha omesso di valutarle (motivazione mancante su prova decisiva). In entrambe le ipotesi, la sentenza è affetta da un vizio non sanabile mediante il meccanismo della doppia conforme, posto che l'omissione non era recuperabile dalla sentenza di primo grado – emessa prima che le dichiarazioni fossero rese – e che, quindi, non è configurabile alcuna integrazione implicita tra le due sentenze.

4.2. La seconda memoria del 2 marzo 2026 ribadisce, in replica alla requisitoria, che il fulcro del motivo II non è la violazione dell'art. 523, comma 6, cod. proc. pen. in quanto tale, ma la contraddizione logica derivante dall'aver condannato l'imputato sulla base degli stessi elementi che erano stati ritenuti insufficienti al punto da giustificare l'integrazione istruttoria. Il Procuratore Generale, limitandosi ad affermare che la valutazione della necessità dell'escussione va riferita al momento dell'ammissione delle prove, non ha affrontato questo nucleo. La difesa correttamente sottolinea come i motivi I e II, pur entrambi latu sensu attinenti all'art. 523, abbiano struttura e petitum diversi: il primo censura la legittimità dell'ordinanza ammissiva; il secondo censura la successiva condanna pronunciata nonostante il fallimento dell'integrazione, chiedendo l'applicazione del combinato disposto degli artt. 530, comma 2 e 533 cod. proc. pen. Trattarli come un'unica doglianza, come ha fatto la Procura Generale, costituisce un errore di identificazione dell'oggetto del ricorso.

Quanto ai motivi V e VI, la difesa precisa che le circostanze fattuali richiamate – la presenza di dipendenti nelle cooperative [redacted] la loro regolarità fiscale e contributiva, l'assenza di retrocessioni di denaro – non vengono invocate per ottenere una rivalutazione del fatto, ma per dimostrare che le sentenze di merito hanno errato nell'applicazione della fattispecie astratta, omettendo di valorizzare elementi a discarico direttamente rilevanti ai fini dell'inesistenza soggettiva. Particolarmente incisiva è la precisazione relativa alle “bare fiscali”: le sentenze di merito impiegano tale locuzione – tecnicamente riferita a società che sistematicamente omettono di pagare tributi e contributi – per qualificare le cooperative [redacted] che erano invece in regola con il fisco. Si tratta di una palese confusione tra le cooperative di livello inferiore accertate nel procedimento pavese e le società [redacted] e [redacted] che erano le emittenti delle fatture contestate nel presente procedimento. Tale confusione è indicativa di un vizio motivazionale che si estende sia all'elemento oggettivo (inesistenza soggettiva) che all'elemento soggettivo (dolo di evasione), poiché il ragionamento delle sentenze di merito si regge sulla premessa, non adeguatamente dimostrata, che le due società fossero strutturalmente analoghe alle bare fiscali pavesi.

La memoria del 2 marzo 2026 sottolinea, ancora, che la Procura Generale ha trattato il

motivo VII congiuntamente ai tre motivi precedenti, utilizzando la medesima formula generica relativa alla completezza della motivazione, senza alcuna considerazione dello specifico elemento dedotto: l'omessa valutazione del provvedimento del Tribunale di Sorveglianza di Roma che aveva dichiarato l'estinzione della pena per esito positivo dell'affidamento in prova ai servizi sociali, provvedimento prodotto in giudizio e strettamente connesso ai precedenti penali che la Corte di Appello aveva invece valorizzato in senso negativo.

Infine, quanto al motivo sulla confisca, la difesa contesta la risposta della Procura Generale – secondo cui non vi sarebbe alcun contrasto con i principi di Cass. Sez.U, n. 13783/2025 – evidenziando che la sentenza impugnata ha operato una banale equivalenza tra IVA asseritamente detratta indebitamente e profitto, senza compiere l'analisi effettiva che le Sezioni Unite richiedono. La questione non è se la motivazione sia formalmente presente, ma se il metodo di calcolo del profitto adottato dai giudici di merito sia conforme ai principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, trattato oralmente a seguito di tempestiva richiesta difensiva di discussione orale (richiesta non più revocabile dopo il suo accoglimento: Sez. 3, n. 208 del 16/12/2025, dep. 2026, Rv. 289259 - 01), è inammissibile.

2. Ai fini di una migliore intellegibilità dell'impugnazione, deve premettersi che la vicenda origina da un'ispezione amministrativa eseguita il 4 aprile 2017 dalla Guardia di Finanza presso l'unità locale della [REDACTED] S.r.l. in [REDACTED] ove veniva accertata la presenza di una forza lavoro sostanzialmente riconducibile alla struttura piramidale facente capo alla [REDACTED] S.c.p.a., società consortile di cui [REDACTED] era il legale rappresentante e – come accertato irrevocabilmente – l'amministratore di fatto.

Il meccanismo societario era articolato su più livelli. Al vertice si collocava [REDACTED] S.c.p.a., quale soggetto stipulante contratti di outsourcing con committenti di primaria importanza (tra cui [REDACTED] e [REDACTED]). A un livello intermedio operavano le cosiddette società "[REDACTED] ([REDACTED] soc.coop. e [REDACTED] soc.coop.), enti giuridicamente autonomi ma facenti parte della rete contrattuale denominata "[REDACTED]. Alla base della struttura si collocavano società cooperative di produzione e lavoro, cd. bare fiscali, amministrate da prestanome tutti riconducibili a [REDACTED] le quali sistematicamente evadevano le imposte – in particolare l'IVA – nonché i contributi previdenziali.

Il procedimento principale, celebrato avanti al Tribunale di Pavia (sentenza n. 342 del 24 giugno 2020, irrevocabile il 2 settembre 2022), ha accertato con efficacia di giudicato la responsabilità di [REDACTED] quale promotore di un'associazione per delinquere e per il reato di indebita compensazione di debiti tributari con crediti inesistenti ex art. 10 quater D.lgs. n. 74 del 2000, condannandolo alla pena di anni 1 e mesi 6 di reclusione.

Il presente procedimento milanese ha invece ad oggetto la distinta contestazione

dell'utilizzo, da parte di [REDACTED] S.c.p.a., di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse dalle società [REDACTED] e [REDACTED] nelle annualità 2012-2018, in violazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000, con conseguente detrazione IVA indebita complessivamente quantificata in euro 24.131.691,75.

3. Tanto premesso nel caso in esame, il primo motivo è inammissibile.

3.1. La Corte d'Appello ha rigettato l'identico motivo di appello osservando che l'ordinanza era "adeguatamente motivata in ordine all'assoluta necessità delle integrazioni probatorie" e che la valutazione di necessità doveva farsi "al momento dell'adozione del provvedimento e non ex post", aggiungendo che il mancato esame di alcune persone ammesse non determinava ex se l'illegittimità dell'atto e che la parità delle parti non era stata violata poiché la difesa aveva potuto interloquire in contraddittorio.

3.2. L'art. 523, comma 6, cod. proc. pen. stabilisce che "la discussione non può essere interrotta per l'assunzione di nuove prove, se non in caso di assoluta necessità; se questa si verifica, il giudice provvede a norma dell'art. 507 c.p.p.". La regola è dunque di chiusura dell'istruttoria con l'apertura della discussione; l'eccezione, rigorosa, è consentita solo quando l'ulteriore integrazione probatoria sia indispensabile per decidere. La lettera della norma conferma dunque: (i) la natura eccezionale del potere; (ii) il rinvio funzionale all'art. 507 cod. proc. pen.; (iii) la necessità di garantire il contraddittorio, anche mediante la rinnovazione della discussione dopo gli incombenti autorizzati. In giurisprudenza è pacifico che la verifica dell'"assoluta necessità" va compiuta al momento dell'adozione dell'ordinanza, e non ex post, sulla base del risultato poi conseguito dall'integrazione probatoria (arg. ex Sez. 1, n. 3616 del 11/10/2017, dep. 2018, Cuccaro ed altri, non mass.). Questo perché l'art. 523, comma 6, cod. proc. pen. rinvia all'art. 507 cod. proc. pen., che attribuisce al giudice un potere officioso funzionale alla completezza del quadro probatorio ai fini della decisione; la prognosi è, quindi, prospettica e "di necessità", non "di successo".

3.3. La Corte ritiene di recepire tale angolo visuale, enfatizzando che se la discussione viene interrotta per assumere nuove prove, la discussione deve poi riprendere *ab initio* (garanzia del contraddittorio), senza che il "bilancio" *ex post* dei risultati abbia rilievo demolitorio sulla legittimità dell'ordinanza che ha disposto l'integrazione.

3.4. La valutazione sull'"assoluta necessità" è espressione di un potere discrezionale del giudice di merito, censurabile in cassazione solo per manifesta illogicità/contraddittorietà della motivazione o violazione di legge nel senso stretto del travisamento della regola processuale (non già per difforme apprezzamento del merito). Ciò presuppone che sia rimessa al prudente apprezzamento del giudice la verifica dei presupposti, purché la decisione sia adeguatamente motivata e segua la cornice garantista (rinnovazione della discussione, diritto alla parola per ultimi, possibilità di replica).

3.5. La Corte d'appello ha esattamente richiamato questo canone (valutazione al momento dell'adozione del provvedimento), spiegando che la scelta non va giudicata "a consuntivo". Tale impostazione è conforme a legge e al diritto vivente: il fatto che la

successiva attività abbia prodotto esiti modesti o che taluni testi non siano stati poi esaminati non retroagisce sulla legittimità dell'ordinanza, se questa era motivata in termini di assoluta necessità prospettica.

3.6. L'eccezione difensiva invoca anche una lesione dell'art. 111 Cost. per violazione della parità delle parti. L'assunto non regge se – come qui risulta – la difesa ha potuto interloquire sull'istanza del P.M., opporsi, replicare e discutere nuovamente dopo l'integrazione, nonché parlare per ultima se richiesto: sono proprio le garanzie scolpite dall'art. 523, commi 3–5, cod. proc. pen., la cui osservanza neutralizza ogni asimmetria. Il regime processuale prevede una scansione ben determinata: (i) il presidente dirige la discussione; (ii) è ammessa una replica per parte; (iii) l'imputato e il difensore hanno, a pena di nullità, la parola per ultimi; (iv) se la discussione è interrotta per nuove prove, deve riprendere dall'inizio, così preservando il contraddittorio su quanto sopravvenuto. È, dunque, centrale il come si riapre e si richiude la discussione; nel caso in esame, la Corte ha attestato l'effettivo esercizio del contraddittorio della difesa.

3.7. Un ulteriore profilo, marginale ma coerente con la “tenuta” sistematica dell'art. 523, cod. proc. pen. attiene alla non assimilabilità delle dichiarazioni spontanee dell'imputato (art. 494 cod. proc. pen.) a “nuove prove”: questa Corte ha ricordato che l'interruzione della discussione è giustificata solo dall'assoluta necessità di nuove prove e non da apporti difensivi spontanei; ciò conferma la lettura restrittiva della clausola eccezionale e, correlativamente, la centralità del rispetto del perimetro del contraddittorio nella ripresa della discussione (Sez. 5, n. 12603 del 02/02/2017, Segagni, Rv. 269518 – 01; Sez. 3, n. 16677 del 02/03/2021, PG c/ Ballarini, Rv. 281649 – 02).

3.8. Né ha pregio l'obiezione difensiva secondo cui: (a) il P.M. aveva egli stesso definito “scarna” la piattaforma probatoria, così escludendo l'eccezionalità; (b) i tre soggetti indicati come “assolutamente necessari” non sono stati tutti escussi; (c) i brogliacci acquisiti non hanno offerto contributi nuovi. Ed invero, anche una istruttoria scarsamente sufficiente può legittimare la riapertura se il giudice ravvisa, con motivazione puntuale, che, senza quell'integrazione, la decisione non sarebbe informata a verità processuale in termini minimi di affidabilità; è precisamente questa la *ratio* del rinvio all'art. 507 cod. proc. pen. (integrazione officiosa “necessaria” per decidere).

3.9. In definitiva, non si pretende l'“eccezionalità” in chiave retorica, bensì funzionale: quando l'atto integrativo è preordinato a colmare un vuoto che impedirebbe una decisione corretta, il requisito è integrato; diversamente, si avrebbe un invalido “perfezionamento probatorio” esplorativo. Peraltro, la mancata escussione di taluno dei testi indicati nella richiesta non rende per ciò solo illegittima l'ordinanza di riapertura, che resta valutabile “*ex ante*”. Conta, piuttosto, che l'integrazione effettivamente svolta sia coerente col perimetro tracciato dal giudice e che, a valle, siano state rinnovate le garanzie di discussione. Una volta interrotta la discussione per assumere prove, la discussione deve essere rinnovata; diversamente, vi sarebbe nullità (artt. 178–179 cod. proc. pen.). Qui la doglianza si

concentra, invece, sulla scelta e sull'esito dei singoli incombenti: profili di merito non trasmutabili in violazione di legge se la motivazione, come nel caso in esame, copre la logica dello iudicium necessitatis.

3.10. Infine, merita di essere ricordato che questa Corte ha ripetutamente chiarito che i brogliacci/trascrizioni sommarie sono utilizzabili e che il loro omesso deposito non è, di per sé, assistito da una sanzione di nullità o inutilizzabilità (cfr., per tutte, Sez. 2, n. 39326 del 10/10/2011, Raia, non mass.; in epoca recente, Sez. 1, n. 10907 del 17/01/2024, Lacalaprice ed altri, non mass., sull'assenza di una sanzione automatica per l'omesso deposito dei brogliacci). È quindi giuridicamente irrilevante che i brogliacci acquisiti, in fatto, non abbiano mutato l'esito: non incide sulla legittimità della decisione di acquisirli ai sensi dell'art. 523, comma 6, cod. proc. pen. La legittimità del provvedimento di riapertura richiama, infine, anche due corollari garantistici che la giurisprudenza collega all'art. 523: (i) Rinnovazione della discussione dopo l'assunzione delle nuove prove: la Corte d'appello ha dato atto di un pieno contraddittorio nella ripresa della discussione; (ii) Diritto della difesa a parlare per ultima: presidio testuale (comma 5) osservato nella specie, che esclude lesioni della parità delle armi.

4. Anche il secondo motivo è inammissibile.

4.1. La Corte d'Appello ha affermato che le acquisizioni integrative erano state "irrilevanti" e non avevano inciso sull'esito del giudizio.

4.2. Va premesso che la regola di giudizio di cui all'art. 533 cod. proc. pen. non è autonomamente deducibile come "violazione di legge" in sede di legittimità; il relativo vizio si colloca, al più, nei limiti del vizio motivazionale ex art. 606, co. 1, lett. e), cod. proc. pen. (illogicità manifesta), non essendo la pretesa "violazione" assistita da sanzione di nullità/inutilizzabilità/decadenza (Sez. 6, n. 44148 del 10/10/2023, El Sanafawy ed altri, non mass.).

4.3. L'ordine di integrazione istruttoria durante la discussione (art. 523, comma 6, cod. proc. pen., con rinvio all'art. 507 cod. proc. pen.) non implica, di per sé, il riconoscimento di insufficienza strutturale del compendio probatorio in senso assoluto; se le acquisizioni sono poi valutate "irrilevanti", il giudice può legittimamente decidere sulla base delle prove già acquisite, ove idonee a sostenere il giudizio di colpevolezza oltre il ragionevole dubbio. Il "ragionevole dubbio" è canone che impone di escludere solo le ipotesi alternative non sorrette da riscontri (eventualità meramente remote). La Corte territoriale ha articolato una motivazione coerente con tale standard, donde non vi è violazione del combinato disposto degli artt. 530, comma 2, e 533 cod. proc. pen. (v., per i particolari approfondimenti sul punto, Sez. 2, n. 25016 del 08/04/2022, Pisano ed altri, non mass.).

4.4. Sull'asserito omesso esame di un motivo d'appello, non ricorre peraltro tale vizio quando la sentenza espone un percorso argomentativo idoneo a dar conto, anche sinteticamente, delle ragioni di rigetto delle censure (essendo ammessa anche la motivazione "per relationem", se effettivamente confrontata con i motivi di gravame). Solo la

motivazione meramente apparente determina nullità; diverso, come nel caso di specie, è il semplice dissenso difensivo sulla valutazione delle prove. A ciò va aggiunto che la giurisprudenza di legittimità è consolidata nel ritenere che la "violazione della regola dell'oltre ogni ragionevole dubbio" non è deducibile come violazione di legge ex art. 606, co. 1, lett. b) o c), cod. proc. pen., poiché la regola non è assistita da una sanzione processuale (nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza). Il controllo di legittimità ha, dunque, natura estrinseca e logica sulla motivazione. Questa Corte ha, infatti, avuto occasione di puntualizzare che la regola di giudizio compendiata nella formula "al di là di ogni ragionevole dubbio" rileva in sede di legittimità esclusivamente ove la sua violazione si traduca nella illogicità manifesta e decisiva della motivazione della sentenza, non avendo la Corte di cassazione alcun potere di autonoma valutazione delle fonti di prova (Sez. 2, n. 28957 del 03/04/2017, D'Urso, Rv. 270108 - 01). Illogicità manifesta e decisiva che, nella specie, non è rilevabile: ne discende dunque l'inammissibilità del motivo.

4.5. Merita, peraltro, ribadire, richiamando quanto già esposto a proposito del primo motivo, che l'art. 523, comma 6, cod. proc. pen. consente l'interruzione della discussione solo in caso di "assoluta necessità" e, in tale evenienza, il giudice provvede ai sensi dell'art. 507 cod. proc. pen. (poteri officiosi): la norma non prefigura dunque alcun automatismo assolutorio se l'integrazione poi non incide sull'esito. La scelta della Corte d'appello di definire irrilevanti le acquisizioni integrative neutralizza pertanto l'impatto della riapertura istruttoria sull'assetto probatorio di base: la decisione torna fisiologicamente a poggiare sulle risultanze già formate, che possono sorreggere la condanna se, nel loro complesso, escludono ipotesi alternative non ragionevoli (ossia meramente teoriche e prive di riscontro). Ciò è pienamente coerente con l'elaborazione sullo standard probatorio "oltre ogni ragionevole dubbio", come declinata dalla Cassazione: la condanna è legittima quando le alternative difensive siano non plausibili nel caso concreto e relegate al novero delle eventualità remote (Sez. 5, n. 22334 del 10/03/2025, D., Rv. 288272 - 01; Sez. 5, n. 1282 del 12/11/2018, dep. 2019, Segreto, Rv. 275299 - 01; Sez. 2, n. 2548 del 19/12/2014, dep. 2015, Pg in proc. segura, Rv. 262280 - 01). La giurisprudenza, del resto, come già visto, chiarisce che la formula dell'art. 533 cod. proc. pen. ha funzione conformativa del metodo valutativo (non introduce un diverso criterio rispetto al pregresso art. 530, comma 2, cod. proc. pen.), imponendo al giudice di confrontarsi con le ipotesi difensive e di darne ragione di esclusione con argomenti logici e aderenti alle prove. Inoltre, questa Corte ribadisce che lo standard ex art. 533 cod. proc. pen. non consente in sede di legittimità una rivalutazione del merito, ma solo un sindacato sulla tenuta logica della motivazione: è sufficiente, come nel caso di specie, che il giudice di merito abbia confutato le alternative non meramente assertive e dato conto del perché esse non siano razionalmente sostenibili nella fattispecie concreta (Sez. 6, n. 44148 del 10/10/2023, Cusenza ed altri, non mass.).

4.6. Né, infine, può ritenersi sussistere il vizio di motivazione apparente per asserito omesso esame di un motivo di appello. Il giudice di appello decide infatti nei limiti del *tantum*

devolutum quantum appellatum (art. 597 cod. proc. pen.) ed è tenuto a rispondere alle censure decisive; la risposta può essere sintetica, anche "*per relationem*", purché emerga il confronto critico con i motivi di gravame (Sez. 5, n. 24460 del 08/02/2019, Foffo, Rv. 276770 - 01). Il vizio pertanto sussiste solo se la sentenza è inidonea a far comprendere l'iter logico seguito (mancanza/contraddittorietà radicale; formule di stile prive di contenuto confutativo). Diversamente, la Corte d'appello, come avvenuto nel caso di specie, ha ritenuto irrilevante l'integrazione istruttoria e ha confermato il giudizio di responsabilità esplicitando - anche per rinvio - le ragioni del superamento delle censure. Il vizio, dunque, non ricorre.

5. Il terzo motivo è parimenti inammissibile.

5.1. La Corte d'Appello ha respinto il motivo richiamando la natura amministrativa degli atti ispettivi della G.d.F., la giurisprudenza secondo cui l'emersione di ipotesi di reato nel corso dell'attività ispettiva non comporta la perdita di tale natura, e la circostanza che il PVC non contenesse dichiarazioni indizianti dell'imputato né attività investigative in senso stretto, ma solo riscontri contabili e societari.

5.2. Il motivo prospetta l'inutilizzabilità ex art. 191 cod. proc. pen. del processo verbale di constatazione (PVC) del 3 luglio 2019, redatto dalla Guardia di Finanza, assumendo che esso integri di fatto una comunicazione di notizia di reato (CNR) redatta dalla medesima unità già operante come p.g. nel procedimento pavese, in violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., con conseguente *vulnus* anche agli artt. 24 Cost. e 234 cod. proc. pen.

5.3. La questione giuridica da esaminare è se la violazione (asserita) dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. comporti l'automatica inutilizzabilità del PVC e se, nella specie, il PVC - privo di dichiarazioni auto/eteroindizianti e composto da meri riscontri contabili e societari - sia acquisibile come documento ex art. 234 cod. proc. pen.

5.4. La disposizione dell'art. 220 citata stabilisce che, quando emergono indizi di reato durante attività ispettive o di vigilanza, gli atti "necessari per assicurare le fonti di prova" sono compiuti con l'osservanza del codice; non prevede di per sé una sanzione di inutilizzabilità ipso iure. La giurisprudenza di legittimità, con orientamento consolidato e ribadito di recente (Sez. 3, n. 43996 del 12/09/2023, Morello, non mass.; Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, dep. 2017, Pelini, Rv. 269299 - 01), afferma che la violazione dell'art. 220 cit. non determina automaticamente l'inutilizzabilità: occorre individuare la specifica norma del codice violata (es. artt. 63, 64, 350 ecc.) che preveda come sanzione l'inutilizzabilità o la nullità. L'art. 191 cod. proc. pen. opera solo in presenza di una prova acquisita in violazione di un divieto stabilito dalla legge processuale; non copre, invece, ogni carenza formale priva di specifico divieto o sanzione (in tali casi la disciplina è quella delle nullità).

5.5. Il PVC, in particolare, non è un atto del procedimento penale ma un documento amministrativo extraprocessuale: per consolidato "diritto vivente" è acquisibile ed utilizzabile come documento ex art. 234 cod. proc. pen., salva l'espunzione delle sole parti redatte dopo l'eventuale emersione di indizi di reato in violazione di specifiche garanzie codicistiche (es. dichiarazioni rese da indagato senza avvisi ex art. 63, cod. proc. pen.). Trattasi di

giurisprudenza consolidata (si veda, tra molte, Sez. 3, n. 51497 del 18/09/2018, Di Peso ed altro, non mass., secondo cui il PVC è documento ex art. 234 cod. proc. pen. e la parte successiva all'emersione degli indizi è inutilizzabile se assunta senza le garanzie; si v., ancora, la ricognizione sistematica che richiama Sez. 3, n. 7930 del 30/01/2015, Marchetti, Rv. 262518 – 01).

5.6. Tanto premesso, per come descritto nel motivo e come accertato dal giudice d'appello, il PVC non conteneva dichiarazioni auto/eteroindizianti dell'imputato, né vere e proprie attività investigative "in senso stretto", ma soltanto riscontri contabili e societari (contabilità, assetti sociali, movimentazioni). Questo segmento è per definizione documentale ed è acquisibile ex art. 234 cod. proc. pen. La difesa si limita ad affermare che il PVC sarebbe una CNR formata dalla stessa unità già operante come p.g., senza indicare: (i) il momento preciso dell'emersione degli indizi di reato; (ii) quale norma del codice di rito sarebbe stata concretamente violata; (iii) quale parte del PVC ne sarebbe affetta e da espungere. Tale impostazione è giuridicamente insufficiente: la giurisprudenza (si v., ad es., Sez. 3, n. 24338 del 31/05/2024, Avella, non mass.), richiede una specifica correlazione tra il preteso superamento della soglia di cui all'art. 220 citato e la violazione tipizzata che fondi l'inutilizzabilità/invalidità; in difetto, il motivo è manifestamente infondato.

5.7. In ogni caso, anche a voler ritenere superata la soglia di cui all'art. 220, la sanzione non scatta automaticamente: occorre ancorare l'invalidità a un divieto del codice ex art. 191, cod. proc. pen.. Qui, non essendovi – per come prospettato – dichiarazioni da espungere né attività tipizzate compiute *contra ius*, il PVC resta utilizzabile come documento (art. 234), e il richiamo all'art. 24 Cost. non aggiunge una diversa sanzione processuale. Ciò è coerente con il diritto vivente: questa Corte ribadisce da tempo che il PVC "redatto da G.d.F. o funzionari finanziari è documento extraprocessuale acquisibile ex art. 234 c.p.p."; solo la parte successiva all'emersione di indizi e assunta senza garanzie è inutilizzabile. La tesi difensiva – che mira a travolgere l'intero PVC – contrasta con questo assetto.

5.8. Né, infine, ricorre il denunciato vizio di motivazione apparente: la Corte d'appello ha richiamato: (i) la natura amministrativa degli atti ispettivi G.d.F.; (ii) la giurisprudenza che esclude la perdita di tale natura per la sola emersione di ipotesi di reato; (iii) la assenza nel PVC di dichiarazioni indizianti o di attività investigative tipizzate, ritenendo quindi l'acquisibilità documentale. Si tratta di motivazione, come detto, congrua e aderente al diritto vivente: non è "apparente" perché indica la regola (art. 220 disp. Att. cod. proc. pen. come norma di raccordo) e la ragione decisiva (mancanza di specifiche violazioni codicistiche e contenuto meramente documentale del PVC). Da qui, dunque, l'inammissibilità del motivo.

6. Anche il quarto motivo è inammissibile.

6.1. E' ben vero che la Corte d'Appello non ha dedicato alcuna specifica parte della motivazione alla richiesta avanzata a norma dell'art. 603, cod. proc. pen., né ha indicato se ha rigettato o accolto la richiesta principale di acquisizione documentale, né se ha valutato i verbali eventualmente acquisiti.

6.2. La difesa, in sostanza, lamenta che la Corte d'Appello: (i) non avrebbe valutato cinque dichiarazioni rese nell'ambito di indagini difensive in un procedimento connesso (dipendente contabile, commercialista e revisori legali di [REDACTED] – [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] depositate come “documenti nuovi” ex art. 603bis cod. proc. pen.; (ii) in subordine, non avrebbe pronunciato sull'istanza di citazione dei dichiaranti quali testimoni; (iii) in ogni caso, il vizio non sarebbe sanabile dalla “doppia conforme” perché le prove sono sopravvenute dopo il primo grado.

6.3. Tanto premesso, è *ius receptum* che non integra omessa pronuncia la mancanza di una statuizione espressa su un'istanza quando l'impostazione logicogiuridica della decisione implica il rigetto della richiesta: ricorre in tal caso una statuizione implicita di rigetto. Tale principio – affermato in via generale e applicato anche in sede penale al diniego di rinnovazione istruttoria – esclude il vizio ogni qualvolta la corte di merito, decidendo sul merito con un quadro probatorio ritenuto definito e autosufficiente, riveli la superfluità degli incombenti istruttori sollecitati. Questa Corte (Sez. 3, n. 38911 del 25/09/2024, Sheta, non mass.) ha precisato che il rigetto della rinnovazione in appello può essere motivato anche implicitamente “in presenza di un quadro probatorio definito, certo e non abbisognevole di approfondimenti indispensabili”. Dunque, l'assenza di una “risposta autonoma” non vale, di per sé, come omessa pronuncia.

6.4. Nel caso in esame, i giudici di appello, a pag. 10, hanno dato atto di come dalla documentazione acquisita, ivi compresa la sentenza rispetto alla quale si è chiesto il riconoscimento della continuazione, era emerso come la società [REDACTED] si fosse avvalsa negli esercizi fiscali compresi tra il 2012 e il 2018, di fatture emesse dalle due cooperative [REDACTED] formalmente intestate a soggetti giuridici autonomi, ma in realtà prive di effettiva operatività e interamente eterodirette dalla medesima compagine gestionale. Si legge in particolare in sentenza di come tali cooperative non disponevano di mezzi propri, di una reale struttura organizzativa o di personale amministrativo, risultando costituite unicamente al fine di fungere da schermo interposto nella gestione della manodopera e nei rapporti commerciali con [REDACTED]. Da qui l'affermazione, immune da vizi logici, secondo cui le operazioni fatturate non corrispondevano a prestazioni effettivamente rese da soggetti terzi, ma si inserivano in un meccanismo di interposizione fittizia volto a consentire indebite detrazioni di imposta sul valore aggiunto. A ciò si aggiunge, si legge ancora in sentenza, come, sotto il profilo oggettivo, lo stesso tribunale avesse evidenziato come le fatture contestate presentassero tutti gli elementi tipici delle operazioni soggettivamente inesistenti, ossia la coincidenza sostanziale tra il soggetto utilizzatore e quello che traeva il vantaggio fiscale, l'assenza di autonomia gestionale delle società emittenti nonché la sistematicità delle operazioni ripetute negli anni.

6.5. Dunque, la risposta del giudice d'appello non prova l'omissione processuale, atteso che la motivazione complessiva lascia intendere che i documenti/mezzi sollecitati non erano necessari alla decisione già raggiunta. Del resto, la rinnovazione ex art. 603 cod. proc. pen.

è eccezione alla regola di giudizio allo stato degli atti e presuppone che le nuove prove siano sopravvenute e, soprattutto, decisive in senso stretto: vale a dire, che – confrontate con la motivazione della sentenza – siano tali che, se acquisite, avrebbero inevitabilmente determinato un diverso esito ovvero incidano sulla struttura portante della ratio decidendi (si v., di recente, Sez. 2, n. 6815 del 05/02/2026, Sammatrice, non mass.). Questa Corte afferma infatti che il vizio di cui all'art. 606, co. 1, lett. d) cod. proc. pen. si configura solo se la parte dimostra la decisività con riferimento specifico alle ragioni della sentenza, non essendo sufficiente allegare astrattamente la potenziale utilità della prova o sollecitare l'uso di poteri officiosi del giudice.

6.6. Nella specie, le “dichiarazioni” di dipendenti/consulenti/revisori riguarda(va)no la regolarità dei rapporti di fatturazione e la natura delle operazioni tra [REDACTED] e società emittenti ([REDACTED] Logistics). Trattasi di elementi valutativi/difensivi su profili già esaminati dal giudice; la difesa non indica come tali allegazioni (peraltro provenienti da soggetti di parte o contigui all'ente) avrebbero sovvertito l'esito, alla luce dei criteri legali dell'art. 2 d.lgs. 74 del 2000 (indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi mediante uso di fatture per operazioni inesistenti; consumazione al deposito della dichiarazione).

6.7. A ciò va aggiunto come le dichiarazioni acquisite sono documenti che il giudice può valutare liberamente, ma non impongono la rinnovazione istruttoria se il compendio probatorio è già completo: il giudice d'appello conserva un poteredovere di filtro sull'ammissibilità/rilevanza. La giurisprudenza ha infatti chiarito che la deduzione in cassazione del vizio per mancata acquisizione di documenti ritenuti “decisivi” richiede l'illustrazione concreta della loro incidenza necessaria sull'esito, principio applicato anche alle acquisizioni documentali e non solo alla testimonianza (si v., in motivazione, § 5, Sez. 1, n. 48561 del 14/07/2023, Pantani ed altri, non mass.). Nel caso di specie, le sommarie informazioni di dipendenti/professionisti interni o revisori dell'ente cliente non avrebbero potuto, di regola, essere considerate “decisive” in senso tecnico, non confutando specificamente i fatti storici su cui si fonda(va) l'inesistenza delle operazioni o il dolo specifico; inoltre, la loro provenienza e il contenuto (spesso valutativo) giustifica(va)no il diniego implicito di rinnovazione.

6.8. Infine, ritiene il Collegio di evidenziare l'improprio richiamo all'art. 603, comma 3-bis, cod. proc. pen. da parte della difesa. Le pronunce recenti di questa Corte sul comma 3bis dell'art. 603 cod. proc. pen. – che impone la rinnovazione obbligatoria in caso di appello del P.M. contro assoluzione per motivi attinenti a prove dichiarative assunte in dibattimento ovvero in abbreviato integrato – non riguardano il caso in cui l'appello sia dell'imputato e i “nuovi documenti” siano dichiarazioni extradibattimentali sopravvenute. Al contrario, le stesse decisioni confermano che l'obbligo di rinnovazione ha ambito circoscritto e non si estende indiscriminatamente a ogni allegazione difensiva sopravvenuta. In più, questa Corte ha chiarito che, anche nel regime postCartabia, non è necessario rinnovare quando il giudice di appello addivene alla stessa ricostruzione fattuale e si limita a una diversa qualificazione

giuridica o a una diversa valutazione non dichiarativa (si v., Sez. 3, n. 37642 del 06/06/2024, Tomasi, in motivazione).

6.9. La mancanza di una risposta *ad hoc*, peraltro, non equivale a "motivazione apparente". La giurisprudenza ha tipizzato la nullità per motivazione apparente solo quando il provvedimento è inidoneo a rendere percepibile il fondamento della decisione. Si è infatti affermato che in tema di vizio della motivazione della sentenza, la motivazione apparente e, dunque, inesistente è ravvisabile soltanto quando sia del tutto avulsa dalle risultanze processuali o si avvalga di argomentazioni di puro genere o di asserzioni apodittiche o di proposizioni prive di efficacia dimostrativa, cioè, in tutti i casi in cui il ragionamento espresso dal giudice a sostegno della decisione adottata sia soltanto fittizio e perciò sostanzialmente inesistente (Sez. 5, n. 9677 del 14/07/2014, dep. 2015, P.g. in proc. Vassallo, Rv. 263100 - 01). Non è questo il caso ove la sentenza, come nella specie, ha esposto un percorso logico coerente, ancorché non sezionato su ogni singolo rilievo difensivo. Del resto, in presenza di doppia conforme, la Corte di cassazione legge congiuntamente le due sentenze quando quella di appello si salda a quella di primo grado: ciò riduce lo spazio del vizio motivazionale. E la rinnovazione non è "coattiva" se il quadro è già solido, come nella specie. Del resto, la tesi difensiva per cui l'omissione non sarebbe "recuperabile" dalla doppia conforme perché i documenti sono sopravvenuti non regge in quanto la Corte d'appello ha ritenuto, sia pure implicitamente, la non decisività delle sopravvenienze ai fini del *thema probandum* già definito. La lettura congiunta delle due decisioni è, quindi, pienamente praticabile. Ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, la struttura giustificativa della sentenza di appello, infatti, si salda con quella di primo grado, per formare un unico complessivo corpo argomentativo, allorquando i giudici del gravame, esaminando le censure proposte dall'appellante con criteri omogenei a quelli del primo giudice ed operando frequenti riferimenti ai passaggi logico giuridici della prima sentenza, concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento della decisione (Sez. 3, n. 44418 del 16/07/2013, Argentieri, Rv. 257595 - 01).

6.10. Infine, va comunque evidenziato come le denunciate omissioni istruttorie si appalesa(va)no irrilevanti rispetto al delitto oggetto di accertamento. Per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2), la responsabilità si fonda su: (i) indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi; (ii) mediante l'avvalersi di fatture oggettivamente/soggettivamente inesistenti; (iii) con dolo specifico di evasione. Il reato è unitario per annata d'imposta e si consuma con la presentazione della dichiarazione. Orbene, nel perimetro di cui sopra, le dichiarazioni interne (contabile, consulente, revisori) che avessero attestato la "regolarità formale" dei rapporti o delle prassi amministrative non avrebbero scalfito di per sé l'inesistenza oggettiva/soggettiva delle operazioni né il dolo specifico, specie essendosi la ricostruzione giudiziale fondata su riscontri esterni (controlli fiscali, tracciabilità, assenza di mezzi/strutture, flussi finanziari). Questa Corte ha inoltre affermato che anche le fatture materialmente false rientrano nell'art.

2 (Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011, P.m. in proc. Acitorio, Rv. 251621 – 01; Sez. 3, n. 6360 del 25/10/2018, dep. 2019, Capobianco, Rv. 275698 – 01), sicché la “regolarità” percepita dagli uffici interni non costituisce un parametro dirimente.

7. Anche il quinto motivo è inammissibile.

7.1. La Corte d'Appello ha confermato la qualificazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti, richiamando la struttura piramidale accertata, la mancanza di autonomia gestionale delle due società [REDACTED] rispetto all'imputato, la sistematicità della fatturazione e la giurisprudenza di legittimità in materia di intermediazione illecita di manodopera.

7.2. Ai fini dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, per operazioni soggettivamente inesistenti devono intendersi non solo l'ipotesi di fatture emesse da soggetti meramente fittizi, ma ogni divergenza rilevante tra la realtà economica dell'operazione e la sua rappresentazione giuridico-formale, allorché il soggetto indicato in fattura non sia quello che ha effettivamente organizzato, gestito o assunto il rischio economico della prestazione. La giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che l'inesistenza soggettiva ricorre quando la prestazione sia stata resa da un soggetto diverso da quello indicato in fattura, anche se quest'ultimo sia formalmente esistente e dotato di struttura (Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378 – 01; Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018, dep. 2019, Di Napoli, Rv. 275692 – 01). Ne consegue che la regolarità formale, fiscale o contributiva dell'emittente non è elemento decisivo, se la società, come accertato nel caso di specie, è inserita in un meccanismo di interposizione meramente cartolare.

7.3. Né gli elementi fattuali indicati dalla difesa rivestono carattere di decisività sul piano probatorio. La difesa ha infatti valorizzato una serie di elementi (presenza di dipendenti; regolarità fiscale e contributiva; assenza di retrocessioni di denaro). Tali elementi, tuttavia, non escludono l'inesistenza soggettiva, secondo un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato. Questa Corte ha infatti chiarito che la sussistenza di una struttura organizzativa minima o di dipendenti non è incompatibile con la natura interposta della società emittente, ove difetti una reale autonomia gestionale e imprenditoriale. In particolare, nelle strutture piramidali di intermediazione illecita di manodopera, la società interposta può essere formalmente operativa e persino fiscalmente regolare, ma funzionalmente asservita al soggetto a valle (arg. ex Sez. 3, n. 19595 del 29/03/2023, Franzoni, non mass.).

7.4. Inoltre, la censura secondo cui non vi sarebbe prova di retrocessioni verso l'imputato non coglie nel segno, poiché ai fini dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 non è richiesta la prova di un flusso finanziario di ritorno, essendo sufficiente la consapevole utilizzazione di fatture che alterano la reale imputazione soggettiva dei costi (si v., in motivazione, Sez. 3, n. 16302 del 27/01/2022, DHL Supply Chain s.p.a., non mass.). Il vantaggio fiscale (IVA detratta e costi dedotti) costituisce invero di per sé il profitto del reato, indipendentemente da retrocessioni extracontabili.

7.5. Contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa, peraltro, la Corte d'Appello non ha

automaticamente esteso il giudicato formatosi nel procedimento di Pavia, ma lo ha utilizzato come dato storico di contesto per ricostruire un medesimo modello organizzativo corroborato da elementi autonomi: sistematicità della fatturazione, assenza di autonomia decisionale, inserimento delle cooperative [REDACTED] nella filiera. Questa Corte ammette espressamente tale operazione logica, in quanto il giudice può valorizzare accertamenti compiuti in altro procedimento, addirittura anche se conclusosi con sentenza irrevocabile di assoluzione, purché li inserisca in una valutazione critica autonoma (tra le tante: Sez. 2, n. 43885 del 05/04/2019, Lo Bue, Rv. 277590 – 01).

7.6. A ciò si aggiunga come la doglianza difensiva sul termine “bare fiscali” è meramente nominalistica. Secondo la giurisprudenza di legittimità, la qualificazione giuridica non dipende dal nomen, ma dalla funzione svolta nel sistema fraudolento. In altri termini, anche società fiscalmente “attive” possono integrare operazioni soggettivamente inesistenti quando operano come schermo interposto (arg. ex Sez. 3, n. 8809 del 02/12/2020, Bagnoli ed altri, non mass.). Pertanto, l'uso di una locuzione atecnica non integra vizio di motivazione, se il percorso argomentativo è chiaro e coerente, come nel caso di specie.

7.7. Infine, il motivo difensivo (v. *amplius*, nel motivo successivo) tenta di riflettersi anche sull'elemento soggettivo, ma senza successo. La Corte d'Appello ha fondato il dolo su una serie di elementi (controllo sostanziale della filiera; consapevolezza della struttura piramidale; sistematicità delle operazioni). Ed invero, il dolo di evasione può essere desunto da elementi oggettivi, quali la reiterazione delle operazioni e l'inserimento in un sistema fraudolento collaudato. La censura difensiva, dunque, sollecita una rivalutazione del merito, inammissibile in sede di legittimità.

8. Anche il sesto motivo non sfugge al giudizio di inammissibilità.

8.1. La Corte d'Appello ha ritenuto di aver soddisfatto il canone motivazionale richiesto dalla richiamata sentenza n. 25167/2025, individuando una “pluralità di indici concreti, sistematici e coerenti”: la gestione unitaria e continuativa delle cooperative interposte, la mancanza di autonomia operativa delle stesse, la reiterazione pluriennale del meccanismo e l'effettivo conseguimento di un beneficio fiscale illecito. Ha altresì valorizzato la posizione di “*dominus*” della filiera societaria, da cui discenderebbe la piena consapevolezza degli effetti evasivi.

8.2. L'art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000 richiede, pacificamente, il dolo specifico di evasione, ossia la volontà di evadere le imposte mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. È tuttavia altrettanto consolidato che, in generale, il dolo specifico non deve essere oggetto di prova diretta, potendo essere desunto da una pluralità di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, purché oggetto di adeguata motivazione (Sez. 3, n. 12537 del 29/01/2015, R., Rv. 263000 – 01).

8.3. La sentenza Cass., Sez. 3, n. 25167 del 03/06/2025, Argirò, richiamata dalla difesa, non introduce un principio innovativo, ma si limita a ribadire che il dolo specifico non può essere affermato in via automatica sulla sola base della fittizietà dello schema,

imponendo una motivazione specifica sul punto.

8.4. Orbene, contrariamente a quanto dedotto dalla difesa, la Corte territoriale non ha affatto automatizzato l'accertamento del dolo specifico, ma ha dato conto di una pluralità di indici fattuali, coerenti con il canone richiesto proprio dalla sentenza Argirò. In particolare, sono stati valorizzati: (i) la gestione unitaria e continuativa delle cooperative interposte, prive di autonomia reale; (ii) l'inserimento strutturale delle fatture di [REDACTED] e [REDACTED] all'interno di un meccanismo fraudolento già accertato; (iii) la reiterazione pluriennale dello schema, incompatibile con una condotta colposa o meramente occasionale; (iv) l'effettivo conseguimento di un beneficio fiscale illecito, valutato in termini di riduzione del carico tributario complessivo del gruppo; (v) la posizione apicale ("*dominus*") dell'imputato, idonea a fondare la piena consapevolezza degli effetti fiscali del meccanismo. Tali elementi rispondono pienamente ai canoni esegetici sulla desumibilità indiziaria del dolo specifico, il quale può essere desunto, con riferimento all'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000, dalla sistematicità della condotta, dalla complessità organizzativa dello schema fraudolento e dalla posizione di vertice dell'agente.

8.5. È poi giuridicamente infondata la tesi difensiva secondo cui l'avvenuto versamento delle imposte da parte di [REDACTED] e [REDACTED] escluderebbe il dolo specifico in capo all'utilizzatore delle fatture. Infatti, nel delitto di cui all'art. 2 D.lgs. n. 74 del 2000, l'elemento soggettivo va valutato esclusivamente con riferimento alla posizione dell'utilizzatore delle fatture, restando irrilevante la condotta fiscale del soggetto emittente. In tema di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, infatti, la rilevanza penale dell'operazione va apprezzata con riferimento alla posizione del soggetto che deduce il costo e utilizza le fatture nella propria dichiarazione. In tale ottica, la condotta fiscale dell'emittente (anche se coinvolto in una "frode carosello") non incide sulla configurabilità del reato ex art. 2 D.lgs. 74 del 2000 in capo all'utilizzatore, il cui elemento soggettivo va quindi valutato autonomamente.

8.6. In altri termini, quindi, la valutazione dell'elemento soggettivo del "sistema fraudolento" si fa con riferimento alla posizione di chi utilizza le fatture in dichiarazione, mentre la condotta (e l'eventuale estraneità o meno) degli emittenti rileva solo ai fini del distinto reato di cui all'art. 8. Pertanto, il corretto adempimento fiscale delle società emittenti non neutralizza né attenua la finalità evasiva perseguita attraverso l'inserimento delle fatture in un sistema fraudolento unitario.

8.7. Parimenti infondata è la distinzione proposta dalla difesa tra vantaggio competitivo derivante dalle omissioni fiscali delle cooperative a valle e dolo specifico di evasione mediante utilizzo delle fatture contestate. La finalità di evasione ricorre infatti anche quando il risparmio d'imposta si realizzi in forma mediata o indiretta, purché l'utilizzo delle fatture sia funzionalmente inserito nel meccanismo evasivo. Nel caso di specie, la Corte d'Appello ha accertato che le fatture di [REDACTED] e [REDACTED] costituivano un segmento essenziale del sistema, consentendo la tenuta economica di cooperative strutturalmente

inadempienti e la compressione artificiosa del costo del lavoro. Ne deriva che il “vantaggio competitivo” non è fenomeno autonomo, ma rappresenta l’effetto economico dell’evasione perseguita.

8.8. Alla stregua di quanto sopra, dunque, appare del tutto priva di pregio l’eccezione difensiva di motivazione apparente o manifestamente illogica. La motivazione della sentenza impugnata, infatti, individua specifici elementi fattuali, li valuta in modo coerente e non contraddittorio ed esplicita il percorso inferenziale che conduce all’affermazione del dolo specifico. La motivazione non può considerarsi è apparente quando consente di ricostruire l’iter logico-giuridico seguito dal giudice, anche se non condiviso dalla parte. Il motivo di ricorso, pertanto, si risolve in una mera sollecitazione a una rivalutazione del merito, inammissibile in sede di legittimità.

9. Anche il settimo motivo è inammissibile.

9.1. La Corte d’Appello ha affermato che “non sussistono elementi per la concessione delle attenuanti generiche atteso l’eloquente certificato penale in atti”, senza fare alcun riferimento al documento prodotto dalla difesa.

9.2. È principio pacifico che la concessione/diniego delle attenuanti generiche rientri nell’ampia discrezionalità del giudice di merito; la motivazione è sindacabile in legittimità solo se contraddittoria o meramente apparente. È sufficiente che il giudice indichi gli elementi ritenuti preponderanti (anche uno solo, come i precedenti penali), senza dover confutare analiticamente tutte le deduzioni difensive (Sez. 3, n. 1913 del 20/12/2018, dep. 2019, Carillo, Rv. 275509 – 03; Sez. 6, n. 42688 del 24/09/2008, Caridi, Rv. 242419 – 01). La “motivazione apparente” sul punto sussiste solo se il provvedimento non consente di ricostruire l’iter logico o ignora del tutto un elemento potenzialmente decisivo. Diversamente, una motivazione che valorizza il certificato penale come indice negativo della personalità supera lo standard minimo richiesto ai sensi dell’art. 62bis, cod. pen., specie se la richiesta difensiva è generica o non offre elementi positivi specifici. Dopo la riforma del 2008, l’incensuratezza o la mera assenza di profili negativi non impongono la concessione delle generiche; occorre la positiva meritevolezza. Per converso, la presenza di precedenti può legittimamente fondare il diniego (in termini, Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269 – 01).

9.3. Nel caso di specie, la frase «atteso l’eloquente certificato penale» esplicita l’elemento preponderante posto a fondamento del diniego. A fronte di ciò, l’eccezione difensiva non oltrepassa la soglia del mero dissenso valutativo.

9.4. Né, peraltro, ha pregio il richiamo difensivo all’asserita “prova decisiva” costituita dall’intervenuto affidamento in prova, essendo la stessa inidonea a neutralizzare i precedenti ai fini dell’art. 62bis cod. pen. Per costante giurisprudenza, l’esito positivo dell’affidamento in prova (art. 47 O.P.) estingue la pena detentiva e ogni altro effetto penale (oggi con formulazioni legislative e giurisprudenziali che includono anche le pene accessorie non perpetue). Ciò non equivale però a cancellare il fatto storico della precedente condanna dal

giudizio sulla personalità del reo nel diverso processo. Le stesse Sezioni Unite (Sez. U, n. 20808 del 25/10/2018, dep. 2019, Schettino, Rv. 275319 – 01) hanno chiarito che la valorizzazione dei precedenti ai fini del diniego delle generiche non implica il riconoscimento della recidiva, trattandosi di valutazioni diverse: il giudice può tener conto dei precedenti per negare le attenuanti generiche anche senza applicare la recidiva (e senza effetti sulla prescrizione). Dunque, il precedente conserva rilevanza valutativa ai sensi dell'art. 133 cod. pen., a prescindere dalla recidiva.

9.5. Le pronunce che riconoscono all'esito positivo dell'affidamento l'effetto estintivo (talora esteso alle pene accessorie) non affermano che quel pregresso divenga giuridicamente "invisibile" nel successivo giudizio di merito sulla meritevolezza delle attenuanti generiche in altro procedimento; al più, escludono che la condanna estinta sia utilizzabile per contestare la recidiva o per effetti tipicamente sanzionatori/ostativi in executivis (si v., *ade s.*, Sez. 4, n. 15225 del 09/04/2025, Morabito, non mass.). In altri termini, la difesa richiama un effetto esecutivo (estinzione) per pretendere una convalida valutativa (meritevolezza), che però resta autonoma e rimessa al prudente apprezzamento del giudice sulla base dei criteri di cui all'art. 133 cod. pen. Anche aderendo alla tesi difensiva dell'estinzione degli "effetti penali" di precedenti condanne, la Corte territoriale legittimamente ha valorizzato il complessivo dato del pregresso penale (storico) come indice sfavorevole della personalità per negare le attenuanti generiche, senza dover riconoscere la recidiva né disquisire di esecuzione penale.

9.6. Né l'omessa menzione espressa del documento integra "omessa valutazione di prova decisiva". Questa Corte limita infatti il sindacato al vizio estremo: motivazione del tutto inesistente/apparente o travisamento su elementi decisivi. È "decisivo" solo l'elemento che, se considerato, avrebbe verosimilmente condotto a diverso esito. Il provvedimento di estinzione della pena per esito positivo dell'affidamento incide sull'esecuzione e sugli effetti penali, non impone al giudice della cognizione (in altro processo) l'attribuzione di un segno positivo alla personalità tale da obbligare ^{alla} ~~la~~ concessione delle attenuanti generiche. La Corte ha spiegato – sia pure in forma sintetica – che il certificato penale era "eloquente": in tale quadro, l'ulteriore documento non assume valenza neutralizzante necessaria e, quindi, non è "decisivo". Del resto, la giurisprudenza ammette una motivazione concisa sul diniego delle attenuanti generiche, soprattutto quando l'istanza difensiva è generica o non supportata da concreti elementi di segno positivo; il richiamo al pregresso penale integra, di regola, un argomento sufficiente (si v., tra le tante: Sez. 3, n. 24934 del 10/02/2023, Balocco, non mass.).

10. Infine, anche l'ottavo ed ultimo motivo è inammissibile.

10.1. La Corte d'appello ha rilevato come il Tribunale, con la sentenza di primo grado, avesse disposto la confisca dell'Iva indebitamente detratta per un importo complessivo superiore a 14 milioni di euro, corrispondente al profitto stimato in relazione a tutte le annualità d'imposta oggetto di contestazione. I giudici d'appello, sul punto, evidenziano

come, a seguito della decisione impugnata, è intervenuta pronuncia assolutoria in relazione all'annualità 2018 con dichiarazione resa nel 2019, per non aver commesso il fatto. Da qui l'affermazione secondo cui l'importo originariamente confiscato deve essere ridotto, in quanto le somme riferibili a tale periodo non possono costituire oggetto di ablazione penale. Pertanto, si legge in sentenza, esclusa l'annualità oggetto di assoluzione, la confisca è stata rideterminata nella misura di euro 11.819.990,800, importo che rappresenta il profitto effettivamente riferibile alle annualità per le quali permane l'affermazione di responsabilità e che è dunque congrua.

10.2. Orbene, è noto che in base all'art. 12-bis, D. lgs. n. 74 del 2000, la confisca del prezzo o profitto è sempre disposta in caso di condanna/patteggiamento; quando la confisca diretta non è possibile, si procede per equivalente. L'efficacia è modulata in presenza di impegno di pagamento e pagamenti eseguiti, per evitare duplicazioni (si v., tra le tante, sotto la vigenza del precedente testo dell'art. 12-bis: Sez. 3, n. 24614 del 15/07/2020, Marani, non mass.). La giurisprudenza di legittimità è consolidata nel ritenere che, nei reati tributari, il profitto è il risparmio economico derivante dalla sottrazione dell'imposta alla sua destinazione fiscale; non comprende le sanzioni (costo del reato), ma gli interessi maturali possono rilevare secondo i casi (tra le tante: Sez. 3, n. 32897 del 06/07/2021, Cremonese, non mass.).

10.3. Le richiamate Sezioni Unite "Massini" hanno affermato che: (i) la confisca del denaro è diretta solo se è provato il nesso causale tra bene e reato, altrimenti è per equivalente; (ii) nel concorso di persone, è esclusa la solidarietà passiva, in quanto la confisca va limitata a quanto concretamente conseguito dal singolo, con ripartizione pro quota solo se la quota non è accertabile; (iii) gli stessi criteri valgono per il sequestro finalizzato alla confisca, con oneri motivazionali tarati alla fase.

10.4. Nel caso di specie, la Corte d'appello ha accertato e "ripulito" l'importo dal segmento (2018) non più riferibile al reato, mantenendo la confisca nei limiti del profitto effettivo sulle annualità per cui permane la responsabilità. Ciò è coerente con il principio affermato dalla "Massini": nesso causale e delimitazione quantitativa del profitto.

10.5. Né, si noti, il "versamento IVA" da parte degli emittenti scalfisce la misura ablativa disposta. Quando l'utilizzatore detrae IVA su fatture soggettivamente inesistenti o comunque indebite, il suo vantaggio consiste nel non versare l'imposta dovuta, cioè in un risparmio d'imposta pari all'IVA detratta non spettante. È su questo "delta" che si concentra la confisca (si v., di recente, in motiv., Sez. 3, n. 1729 del 01/10/2025, dep. 2026, Pennesi, Rv. 289278 – 01). Che le società emittenti abbiano o meno riversato l'IVA all'Erario non elide dunque il vantaggio dell'utilizzatore che ha goduto di una detrazione indebita: l'Erario, infatti, perde il gettito "a valle" a causa della detrazione fittizia; il fatto che "a monte" l'IVA sia stata versata non neutralizza l'indebito risparmio dell'utilizzatore. Questa Corte, nelle decisioni richiamate, ha ribadito che, ai fini della confisca, conta il vantaggio diretto dell'autore (o del soggetto nel cui patrimonio il profitto è rimasto), calcolato sulla imposta e non sulle sanzioni. Il parametro

di proporzionalità è stato pertanto rispettato perché la Corte d'appello ha espunto l'intera annualità 2018, riducendo l'importo a €11.819.990,80, ed ha quindi circoscritto la confisca al profitto effettivamente riferibile alle annualità rimaste in condanna, escludendo ovviamente le sanzioni (indebite in quanto "costo del reato").

10.6. Per le ragioni evidenziate, infine, non ha pregio l'eccezione difensiva di "omessa pronuncia" e di "motivazione apparente". La Corte territoriale ha esaminato il motivo, escludendo l'annualità di assoluzione e rideterminando la confisca. Ciò esclude tanto l'omessa pronuncia (mancanza del provvedimento indispensabile) quanto la motivazione apparente (motivazione esistente ma incomprensibile/incongrua). La giurisprudenza ha infatti chiarito che la motivazione, pur concisa, è sufficiente se consente di ricostruire l'iter logicogiuridico. In tema di vizio della motivazione della sentenza, la motivazione apparente e, dunque, inesistente è ravvisabile soltanto quando sia del tutto avulsa dalle risultanze processuali o si avvalga di argomentazioni di puro genere o di asserzioni apodittiche o di proposizioni prive di efficacia dimostrativa, cioè, in tutti i casi in cui il ragionamento espresso dal giudice a sostegno della decisione adottata sia soltanto fittizio e perciò sostanzialmente inesistente (Sez. 5, n. 9677 del 14/07/2014, dep. 2015, P.g. in proc. Vassallo, Rv. 263100 – 01; Sez. 5, n. 24862 del 19/05/2010, Mastrogiovanni, Rv. 247682 – 01; Sez. 6, n. 6839 del 01/03/1999, PG in proc. Menditto, Rv. 214308 – 01; Sez. 1, n. 510 del 08/02/1993, Maiale, Rv. 193328 – 01).

10.7. Anche le Sezioni Unite "Massini" ammettono che, per il sequestro/confisca, l'obbligo motivazionale si moduli in rapporto allo stadio e agli elementi acquisiti: qui, la motivazione ha individuato il profitto, ne ha delimitato l'ambito temporale e ha quantificato il residuo. Nessun dubbio, dunque, sulla correttezza motivazionale dell'impugnato provvedimento.

11. Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba dichiararsi inammissibile con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186, 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.

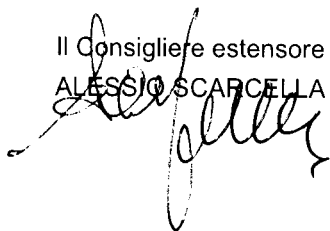
P.Q.M.

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, 17/03/2026

Il Consigliere estensore

ALESSIO SCARCELLA



Il Presidente

GASTONE ANDREAZZA



Depositata in Cancelleria

Oggi, **13 MAG. 2026**



IL CANCELLIERE ESPERTO

Dott.ssa *Elisabetta Arrabito*

