

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Aldo Aceto	- Presidente -	Sent. n. 1402/2025
Emanuela Gai	- Relatore -	UP – 01/10/2025
Alessio Scarcella		R.G.N. 16865/2025
Ubalda Macrì		
Alessandro M. Andronio		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi proposti da



avverso la sentenza del 05/12/2024 della Corte d'appello di Trieste

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Francesca Costantini, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità dei ricorsi.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Trieste ha confermato la sentenza del Giudice dell'Udienza preliminare del Tribunale di Trieste con la quale [REDACTED] era stata condannata, alla pena sospesa di anni uno e mesi uno di reclusione, in relazione ai reati di cui ai capi A) e B) – art. 8 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 – e [REDACTED], alla pena sospesa di anni uno di reclusione, in relazione al reato di cui al capo C) – art. 3 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

2. Avverso la sentenza hanno presentato ricorsi, aventi motivi comuni, gli imputati, a mezzo del difensore di fiducia, e ne hanno chiesto l'annullamento per



i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Con il primo motivo deducono la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. b), in relazione all'erronea applicazione degli artt. 3 e 8 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, sotto il profilo della inesistenza soggettiva. Argomentano i ricorrenti che la corte territoriale avrebbe erroneamente ritenuto che [REDACTED] avesse emesso due fatture, la prima di € 50.000,00 oltre iva nei confronti di [REDACTED] spa e la seconda di € 105.000,00 oltre iva nei confronti di [REDACTED] srl, per operazioni soggettivamente e parzialmente inesistenti sull'erroneo convincimento che la medesima non avesse svolto, ovvero avesse svolto solo in parte le prestazioni fatturate, importi fatturati che poi aveva versato all'ex marito [REDACTED]; che fosse sconosciuta alla società [REDACTED] per la quale, invece, aveva svolto attività riguardante la vendita dell'immobile di cui si discute; che solo a fini transattivi con l'Agenzia delle entrate, fu determinato il *quantum* di prestazione svolta dalla [REDACTED] nella misura del 32,26%, mentre gli imputati avevano sempre ritenuto la misura del 50%. In tale contesto argomentano i ricorrenti che la transazione fiscale escluderebbe l'ipotesi accusatoria ovvero che la [REDACTED] avesse simulato la sua prestazione e pertanto fosse soggetto interposto nella operazione che avrebbe consentito al [REDACTED] un risparmio di imposta per effetto della mancata indicazione di redditi, rilevante ai sensi dell'art. 3 d.lgs n. 74 del 2000. In ogni caso, la corte territoriale avrebbe ritenuto l'inesistenza soggettiva che è incompatibile con la parzialità dell'esecuzione della prestazione.

2.2. Con il secondo motivo deducono la violazione di legge e il vizio di motivazione in punto superamento della soglia di punibilità in relazione al delitto di cui all'art. 3 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74. Emergerebbe pacificamente dagli atti processuali che il debito di imposta originariamente accertato nei confronti di [REDACTED] ammontava ad euro 44.928,00 e fu ridotto a euro 35.823,00 nell'accordo transattivo con l'Agenzia delle entrate. Peraltro, come emerso pacificamente dalla testimonianza del funzionario dell'Agenzia delle entrate, il debito di imposta sarebbe stato di soli € 22.353,00, se la transazione fosse stata impostata con l'imputazione del 50% ad ognuno dei collaboratori. Per tale ragione non sarebbe superata la soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice che deriva dal calcolo effettuato sulla percentuale del 32,6%, come indicata nella transazione fiscale. Tale dato comunque sarebbe meramente empirico in quanto privo di parametro concreto di riferimento e meramente indicato a fini transattivi. Del resto, il giudice d'appello non avrebbe stabilito l'effettivo debito d'imposta e comunque non avrebbe considerato che la [REDACTED] aveva versato indebitamente somme di denaro pari a circa € 24.000,00 da cui emergerebbe un danno erariale



quantificabile in euro 11.000. Da cui il mancato superamento della soglia di punibilità.

2.3. Con il terzo motivo deducono la violazione di legge e il vizio di motivazione in relazione all'art. 131 *bis* cod.pen. mancata applicazione della causa di non particolare tenuità del fatto. Argomentano i ricorrenti che il danno erariale emergente dalla vicenda ammonterebbe a circa 11.000 € pari alla differenza tra il debito d'imposta imputabile al [REDACTED], pari a 35.823 €, e l'imposta pagata in eccesso dalla [REDACTED] circa 24.000 €. Anche condividendo l'assunto dei giudici territoriali sull'autonomia delle due posizioni degli imputati, che non consentirebbe la compensazione dei debiti dell'uno e dei crediti dell'altro, la tenuità del fatto avrebbe dovuto essere ritenuta considerando l'eccedenza di € 5823,00 sulla soglia di punibilità. Peraltro, la tenuità del fatto emergerebbe anche dalla circostanza dell'integrale adempimento del debito tributario a seguito dell'accordo transattivo, la cui valenza sarebbe stata esclusa, con motivazione illogica ed erronea, perché intervenuta dopo l'accertamento fiscale. Pagamento del debito tributario che ora rileva ai sensi dell'articolo 13 *bis* comma 3, *ter* d.lgs n. 74 del 2000, come modificato dal decreto legislativo 87 del 2024.

La difesa ha depositato memoria scritta con cui ha insistito nell'accoglimento dei ricorsi e in particolare nella richiesta di applicazione della causa di non punibilità ex art. 131 *bis* cod.pen.

3. Il Procuratore generale ha concluso chiedendo l'inammissibilità dei ricorsi.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il primo motivo di ricorso con cui si denuncia il vizio di motivazione in relazione alla affermazione della responsabilità dei ricorrenti, nelle loro rispettive qualità, di soggetto emittente le due fatture per operazioni inesistenti ([REDACTED]) e soggetto che le ha utilizzate nelle dichiarazioni fiscali per abbattere i costi ([REDACTED]) risulta inammissibile.

Il difensore dei ricorrenti, non senza evocare in larga misura censure in fatto non proponibili in questa sede, si è nella sostanza limitato a riprodurre le stesse questioni già devolute in appello e da quei giudici puntualmente esaminate e disattese con motivazione del tutto coerente e adeguata.

È ormai pacifico, nella giurisprudenza di questa Suprema Corte, come debba essere ritenuto inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi che riproducono le medesime ragioni già discusse e ritenute infondate dal giudice del gravame, dovendosi gli stessi considerare non specifici.

La mancanza di specificità del motivo, infatti, va valutata e ritenuta non



solo per la sua genericità, intesa come indeterminatezza, ma anche per la mancanza di correlazione tra le ragioni argomentate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione, dal momento che quest'ultima non può ignorare le esplicitazioni del giudice censurato senza cadere nel vizio di aspecificità che conduce, a norma dell'art. 591 cod.proc.pen., comma 1, lett. c), alla inammissibilità della impugnazione (Sez. 2, n. 29108 del 15.7.2011, Cannavacciuolo non mass.; Sez. 5, n. 28011 del 15.2.2013, Sammarco, Rv. 255568; Sez. 4, n. 18826 del 9.2.2012, Pezzo, Rv. 253849; Sez. 2, n. 19951 del 15.5.2008, Lo Piccolo, Rv. 240109; Sez. 4, n. 34270 del 3.7.2007, Scicchitano, Rv. 236945; Sez. 1, n. 39598 del 30.9.2004, Burzotta, Rv. 230634; Sez. 4, n. 15497 del 22.2.2002, Palma, Rv. 221693). Ancora di recente, questa Corte ha ribadito come sia inammissibile il ricorso per cassazione fondato sugli stessi motivi proposti con l'appello e motivatamente respinti in secondo grado, sia per l'insindacabilità delle valutazioni di merito adeguatamente e logicamente motivate, sia per la genericità delle doglianze che, così prospettate, solo apparentemente denunciano un errore logico o giuridico determinato (Sez. 3, n. 44882 del 18.7.2014, Cariolo e altri, Rv. 260608).

La corte territoriale, in continuità con il giudice di primo grado, sulla scorta dell'accertamento in punto di fatto non contestato e segnatamente l'avere, [REDACTED], titolare di una ditta individuale di stilista e creazione modelli di abbigliamento, emesso due fatture una nel 2015 e l'altra nel 2016, la prima nei confronti di [REDACTED] spa, per € 50.000,00 oltre iva, per "studio dello stato di fatto degli immobili..." e la seconda, per € 105.000,00 oltre iva, nei confronti dell'agenzia immobiliare [REDACTED] srl, per compensi maturati nel contesto di un'operazione immobiliare riguardante un'importante compravendita immobiliare, di valore superiore ai sei milioni di euro, che prevedeva un compenso complessivo per il [REDACTED] di euro 155.000,00, importo che doveva essere corrisposto dall'agenzia immobiliare [REDACTED] in misura di 105.000 €, e dalla società [REDACTED] spa, acquirente per euro 50.000; che la [REDACTED] aveva ricevuto il pagamento delle fatture e dopo aveva riversato la gran parte dei compensi incassati (€ 45.000,00 + 61.000,00) al [REDACTED]; che l'incarico relativo alla vendita del complesso immobiliare e la pattuizione del relativo corrispettivo era in capo [REDACTED], ha argomentato che ricorreva una ipotesi di inesistenza soggettiva delle due fatture per essere stata la prestazione indicata svolta, in tutto o almeno in parte, dal [REDACTED] (e non dalla [REDACTED]) sulla scorta di una pluralità di elementi convergenti in tal senso: il testimoniale di numerosi soggetti che avevano preso parte alle pratiche connesse alla vendita del complesso immobiliare di cui si discute, nessuna della quali si era interfacciata con la [REDACTED], che la stessa, peraltro titolare di una ditta individuale in altro settore merceologico, non risultava avere le competenze per lo svolgimento dell'incarico, incarico che, peraltro, era



stato pattuito dal [REDACTED] con la società acquirente [REDACTED] e l'agenzia immobiliare per gli stessi importi fatturati dalla [REDACTED] che, poi, in gran parte aveva retrocesso al [REDACTED] il quale, a sua volta, per effetto dell'operazione simulata, aveva omesso di dichiarare i ricavi, derivanti dalle due fatture, da cui era conseguito un attivo imponibile inferiore a quello reale con evasione delle imposte e superamento della soglia di punibilità prevista dall'art. 3 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

A logica conclusione sono pervenuti i giudici del merito che con motivazione congrua e aderente al dato probatorio, hanno ritenuto dimostrata l'inesistenza soggettiva delle fatture emessa dalla [REDACTED], per essere le prestazioni ivi indicate, in tutto o almeno in parte (a voler dar credito alle dichiarazioni rese dal coimputato [REDACTED] che indicava nella misura del 40% lo svolgimento delle prestazioni da parte dell'ex moglie), non imputabili all'emittente [REDACTED] da cui l'interposizione fittizia di costei.

La motivazione resiste alle censure difensive in quanto risulta accertato che [REDACTED] ha emesso le due fatture di cui si discute, indiscutibilmente riferibili ad un'attività, quella relativa alla vendita di un complesso immobiliare per la quale il [REDACTED] aveva assunto un incarico e pattuito compensi proprio con i soggetti destinatari delle due fatture, dalla medesima non svolta (in tutto o in parte), che gli importi sono stati pagati alla medesima che poi li ha riversati, gran parte, al marito, integrando tale fattispecie una ipotesi di interposizione fittizia e dunque l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Come è noto, in tema di reati tributari, il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile anche nel caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, in cui l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e non vi sia, tuttavia, corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura o altro documento fiscalmente rilevante e il soggetto giuridico che abbia erogato la prestazione (Sez. 3 - , n. 16576 del 01/03/2023, Rv. 284494 - 01) ed è configurabile in caso di fatturazione che presenta una diversità tra uno o entrambi i soggetti indicati nel documento e coloro che hanno posto in essere l'operazione oggetto di imposizione fiscale (Sez. 3, n. 53319 del 28/09/2018, Tarquini, Rv. 275178 - 01).

L'art. 8 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 punisce chiunque, a fini di consentire l'evasione a terzi, emette o rilascia fatture per operazioni inesistenti, e tra le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, qualificate come "inesistenti" ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, rientrano anche quelle solo parzialmente inesistenti, da cui la irrilevanza, ai fini della sussistenza del reato, della determinazione della quota di prestazione svolta dalla [REDACTED] che era stata diversamente quantificata dall'Agenzie delle entrate nella misura del 32,26%, mentre gli imputati avevano sempre ritenuto la misura del



50%, in un contesto nel quale è pacifico che occorre tenere distinta la nozione di pretesa tributaria come eventualmente determinata per effetto di accordi con l'amministrazione dalla determinazione dell'imposta evasa a fini penali, non essendo, il giudice penale, vincolato all'imposta accertata in sede tributaria.

E ciò vale anche per disattendere, in quanto manifestamente infondato, il secondo motivo di ricorso che deduce il mancato superamento della soglia di punibilità in relazione all'art. 3 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, contestato limitatamente alla dichiarazione del 2017 in relazione ai ricavi del 2016, in ragione del minor imponibile oggetto dell'accordo transattivo con l'Agenzia delle entrate che, stante l'autonomia dei due giudizi, non configura l'entità dell'imposta evasa dal [REDACTED] per effetto della mancata indicazione di ricavi conseguente all'operazione simulata in forza della quale la prestazione professionale relativa all'operazione immobiliare, per la quale lui stesso aveva pattuito il compenso con l'acquirente e l'agente immobiliare, era stata fiscalmente fatta documentare come svolta dalla ex moglie [REDACTED], da cui conseguiva una evasione di imposta superiore alle soglie di legge, non potendo essere ridotta dell'ammontare dell'imposta versata dalla [REDACTED] essendo voci di imposta distinte e in ragione della natura di soggetto interposto, che, ex art. 37 comma 4 d.p.R. 600/1973, non consente di essere portata in detrazione dall'autore dell'illecito.

Consegue la manifesta infondatezza del secondo motivo di ricorso.

Il terzo motivo di ricorso risulta infondato.

Deve preliminarmente rilevarsi che la sentenza di appello è intervenuta dopo la modifica operata dal d.l.s n. 87 del 2024 che, proprio nei reati tributari, ha introdotto rilevanti modifiche ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità ex art. 131 *bis* cod.pen.

Peraltro, questa Corte ha già chiarito che, con riguardo ai reati tributari, le condotte susseguenti al reato, tra cui vi è il pagamento del debito tributario anche per effetto di procedure conciliative, per effetto della novella dell'art. 131-bis cod. pen. ad opera del d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, non possono, di per sé sole, rendere di particolare tenuità un'offesa che tale non era al momento del fatto, ma che tuttavia possono essere valorizzate nell'ambito del giudizio complessivo sull'entità dell'offesa recata, da effettuarsi alla stregua dei parametri di cui all'art. 133, comma 1. cod. pen.,

Nella stessa direttrice di dare rilievo, sempre nell'ottica dell'art. 131-bis cod. pen., al pagamento del debito, è intervenuto il legislatore che ha modificato l'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, per come novellato dal d. lgs. 14 giugno 2024, n. 87. Nella norma, infatti, è stato inserito il comma 3-ter, in forza del quale "ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito



ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14".

Ciò posto, la sentenza impugnata ha negato la ricorrenza della causa di non punibilità ex art. 131 *bis* cod.pen. ritenendo insussistenti i presupposti non essendo intervenuto il pagamento del debito tributario per effetto dell'accertamento con adesione.

Ora i ricorrenti contestano la motivazione, anche ribadita nella memoria difensiva depositata nel giudizio di legittimità, allegando la tenuità dell'offesa in ragione del minimo scostamento rispetto alla soglia di punibilità (per € 5.823,00) là dove l'entità dell'imposta evasa era pari ad € 35.823,00, che non può certamente ritenersi esiguo (essendo superiore all'16,25 %); il che esclude a priori la possibilità di considerare il fatto di particolare tenuità (Sez. 3, n. 16599 del 20/02/2020, Latorre, Rv. 278946 - 01) anche dopo la modifica di cui all'art. 13 comma 3 *ter* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, esclusione della tenuità dell'offesa in un contesto nel quale non viene allegato l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria.

Conclusivamente, i ricorsi devono essere rigettati e ricorrenti condannati al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali

Così deciso il 01/10/2025

Il Consigliere estensore
Emanuela Gai

Il Presidente
Aldo Aceto

