

Penale Sent. Sez. 3 Num. 26075 Anno 2026
Presidente: LIBERATI GIOVANNI
Relatore: GIORGIANNI GIOVANNI
Data Udienza: 26/06/2026

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Pedretti Carduccio, nato a Parma il 23/04/1957,
avverso la sentenza del 25/11/2025 della Corte di appello di Bologna;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.
Ettore Pedicini, che ha concluso per l'annullamento con rinvio della sentenza
impugnata;
udito l'avvocato Sergio Andrea Ghiretti, del foro di Parma, anche in sostituzione
dell'avv. Mauro Mazzoni, difensore di fiducia di Carduccio Pedretti, che ha
concluso per l'annullamento della sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 25 novembre 2025, la Corte di appello di Bologna confermava la sentenza resa dal Tribunale di Parma il 3 dicembre 2024, con la quale Carduccio Pedretti era stato condannato alla pena di un anno e quattro mesi di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, perchè, in qualità di legale rappresentante della "Alle Roncole di Pedretti Carduccio e C. s.a.s.", al fine di evadere l'imposta sull'IVA, avvalendosi

di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti indicate nel capo di imputazione, indicava nelle dichiarazioni annuali relative all'IVA, per gli anni di imposta 2016, 2017 e 2018, elementi passivi fittizi rispettivamente pari ad euro 11.001,00, 35.845,50 e 8.896,75, applicando le pene accessorie di legge, concedendo i benefici della sospensione condizionale della pena e della non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziale e disponendo la confisca diretta e per equivalente fino alla concorrenza di euro 11.747,62.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Bologna, Carduccio Pedretti, tramite i difensori, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando quattro motivi.

2.1. Con un primo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. c), cod. proc. pen., violazione dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen. per assoluta mancanza di motivazione, in ordine al motivo nuovo di appello esposto con memoria ai sensi dell'art. 585, comma 4, cod. proc. pen.

In sintesi, lamenta la difesa che la Corte di appello aveva omesso di valutare la memoria tempestivamente depositata ai sensi dell'art. 598-bis cod. proc. pen. con la quale era stato presentato un nuovo motivo di impugnazione, chiedendo l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, avendo la società rappresentata dall'imputato definito la posizione debitoria con l'Agenzia delle Entrate, mediante pagamento del debito tributario, ripartito in 72 rate mensili, da maggio 2023 ad aprile 2029, con scadenze puntualmente rispettate, rimarcando che l'offesa poteva considerarsi di particolare tenuità per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, tenuto conto che l'ammontare complessivo della somma dolosamente evasa, pari ad euro 11.747,62, era esiguo e che, per l'anno 2018 la posizione debitoria era stata definita, rimanendo l'importo di euro 1.959,93 per l'anno 2016 e di euro 5.579,28 per l'anno 2017, nonché per la non abitudine del comportamento, trattandosi l'imputato di persona incensurata ed essendo il reato attribuitogli unico in quanto continuato, perché posto in essere in esecuzione di un medesimo disegno criminoso.

2.2. Con un secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., vizio della motivazione in ordine alla sussistenza dell'elemento materiale del reato.

Deduce la difesa che le operazioni sono state ritenute esistenti ai fini dell'IRES, sicché non vi sarebbe ragione per ritenerle inesistenti ai fini dell'IVA, tanto più che, dai contratti acquisiti, emergeva che la società appaltante M&G Multiservizi s.c. a r.l., munita della certificazione ex art. 75 d.lgs. n. 276 del 2005 e dell'autorizzazione alla somministrazione di manodopera, assumeva in capo a sé il rischio di impresa e manteneva il potere organizzativo rispetto ai dipendenti

impiegati attraverso coordinatori presenti in loco.

2.3. Con un terzo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. c), cod. proc. pen., violazione dell'art. 521 cod. proc. pen.

Lamenta la difesa che la Corte di appello, nel qualificare le fatture emesse come relative ad operazioni soggettivamente e non oggettivamente inesistenti, come contestate in rubrica, aveva privato l'imputato di facoltà difensive, ovvero sia di indicare quali testimoni i lavoratori affinché dichiarassero da chi ricevevano disposizioni in ordine al lavoro da svolgere, ai riposi, alle ferie, in sostanza a chi fossero gerarchicamente subordinati.

Rileva, altresì, la difesa che, anche a voler qualificare diversamente il contratto, non di appalto ma di somministrazione di manodopera, la circostanza che rimanevano immutate le parti contrattuali valeva a ritenere che le prestazioni fossero anche soggettivamente esistenti.

2.4. Con un quarto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. c) ed e), cod. proc. pen., vizio di motivazione in ordine alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato e violazione dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen.

Deduce la difesa che il corrispettivo comprensivo di IVA era stato integralmente pagato, sicché non poteva ritenersi che l'imputato avesse inteso avvalersi di vantaggi fiscali, poiché i contratti di somministrazione di manodopera, che si assumevano leciti, erano soggetti ad IVA solo per la piccola parte di utile del somministrante, per cui, a fronte del comportamento ritenuto doveroso, non si sarebbe dovuto versare alcunché allo Stato, mentre la Corte di appello di Bologna si era limitata a confermare in tre righe che la simulazione dei contratti avrebbe consentito al ricorrente un notevole risparmio di spesa sul personale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato limitatamente al primo motivo ed inammissibile nel resto.

2. Invertendo l'ordine sistematico proposto dal ricorrente, si deve preliminarmente esaminare ciò che l'imputato ha dedotto nel secondo e nel quarto motivo di ricorso, incentrati sul difetto di sussistenza dell'elemento oggettivo e dell'elemento soggettivo del contestato reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

I motivi sono manifestamente infondati.

2.1. In proposito, occorre ricordare che, nel caso in esame, ricorre una ipotesi di cd. "doppia conforme", poichè la sentenza di appello, nella sua struttura argomentativa, si salda con quella di primo grado, richiamandosi ad essa e adottando gli stessi criteri utilizzati nella valutazione delle prove, con la conseguenza che le due sentenze possono essere lette congiuntamente costituendo un unico complessivo corpo decisionale.

Ebbene, innanzitutto, la censura secondo cui le operazioni sarebbero state ritenute esistenti ai fini dell'IRES, sicchè non vi sarebbe ragione per ritenerle inesistenti ai fini dell'IVA, non risulta riportata nel riepilogo dei motivi di appello, che non è contestato con il ricorso per cassazione. In ogni caso, come correttamente sottolinea la Corte territoriale, la giurisprudenza di legittimità tributaria è ferma nel ritenere che, in tema di divieto d'intermediazione di manodopera, l'art. 29, comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003 distingue il contratto di appalto dalla somministrazione irregolare di lavoro in base all'assunzione, nel primo, del rischio d'impresa da parte dell'appaltatore ed all'eterodirezione dei lavoratori utilizzati, la quale ricorre quando l'appaltante-interponente non solo organizza, ma dirige anche i dipendenti dell'appaltatore rimanendo sull'interposta solo compiti di gestione amministrativa del rapporto senza una reale organizzazione della prestazione lavorativa sicché, nel caso di appalto non genuino, non sussiste alcun valido contratto di appalto e il rapporto di somministrazione di lavoro, apparentemente instaurato con l'appaltatrice, è nullo con conseguente impossibilità di detrarre l'IVA da parte della società contribuente (Cass. Sez. 5, 26/06/2020, n. 12807, Rv. 658043).

Quanto alle ulteriori doglianze secondo cui dai contratti acquisiti emergeva che la società appaltante M&G Multiservizi s.c. a r.l., munita della certificazione ex art. 75 d.lgs. n. 276 del 2005 e dell'autorizzazione alla somministrazione di manodopera, assumeva in capo a sé il rischio di impresa e manteneva il potere organizzativo rispetto ai dipendenti impiegati attraverso coordinatori presenti in loco, va osservato che, diversamente da quanto rappresentato nelle asserzioni difensive, la Corte territoriale, senza vizi logici, ha, per un verso, dato atto che la M&G Multiservizi s.c. a r.l. era stata autorizzata dal Ministero del lavoro alla somministrazione di personale per il solo periodo ottobre 2016 - aprile 2017, ed ha anche evidenziato che la M&G Multiservizi s.c. a r.l., la cui sede era un call center, non aveva mezzi propri e non dirigeva il personale, invece diretto dalle imprese presso cui il personale stesso era collocato, dalle quali riceva le istruzioni per lo svolgimento dell'attività lavorativa, per cui del rischio d'impresa non si era fatta mai carico la M&G Multiservizi s.c. a r.l. (v. pagine 5 e 6 della sentenza impugnata), che peraltro era stata ripetutamente evasore d'imposta, in primo luogo dell'IVA, oltre che dei contributi previdenziali. Le obiezioni difensive

risultano, pertanto, meramente rivalutative e dissenzienti, perché dirette ad una mera contestazione delle risultanze emerse dalla motivazione della sentenza di merito, senza prospettare elementi dirimenti puntuali e precisi.

Deve in ogni caso essere ricordato il principio secondo cui, in tema di valutazione delle censure proposte in presenza di una cd. "doppia conforme", la denuncia di minime incongruenze argomentative o l'omessa esposizione di elementi di valutazione, che il ricorrente ritenga tali da determinare una diversa decisione, ma che non siano inequivocabilmente munite di un chiaro carattere di decisività, non possono dar luogo all'annullamento della sentenza, posto che non costituisce vizio della motivazione qualunque omissione valutativa che riguardi singoli dati estrapolati dal contesto, ma è solo l'esame del complesso probatorio entro il quale ogni elemento sia contestualizzato che consente di verificare la consistenza e la decisività degli elementi medesimi oppure la loro ininfluenza ai fini della compattezza logica dell'impianto argomentativo della motivazione. (cfr. Sez. 3, n. 45996 del 03/11/2021, Gusella, n.m.; Sez. 1, n. 46566 del 21/02/2017, M, Rv. 271227; Sez. 2, n. 9242 del 08/02/2013, Reggio, Rv. 254988).

2.2. Allo stesso modo, la motivazione dei giudici di merito appare logica e coerente, laddove valorizza, ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo, vale a dire del dolo di evasione, la circostanza che il meccanismo simulato aveva consentito al ricorrente di non sostenere i costi che avrebbe invece dovuto sostenere, se avesse assunto alle sue dipendenze i lavoratori ceduti in forza dell'illecito contratto di appalto, e di detrarre l'IVA che non avrebbe invece potuto detrarre nella ipotesi di assunzione diretta della forza lavoro, usufruendo peraltro della convenienza dei prezzi praticati dalla M&G Multiservizi s.c. a r.l. resa possibile dall'evasione di imposte e contributi da parte di quest'ultima società.

Nel pervenire a tale conclusione, i giudici di merito si sono dunque uniformati alla pacifica giurisprudenza di legittimità, alla luce della quale, in tema di reati tributari, il dolo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, consiste nella consapevolezza, da parte di colui che utilizza il documento in una dichiarazione, che chi ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo, in tal modo, un indebito vantaggio fiscale in quanto l'IVA versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima (Sez. 3, n. 50362 del 29/10/2019, Pollice, Rv. 277938; Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018, Hugony, Rv. 273728).

A fronte di tali elementi, le critiche difensive non si confrontano appieno con gli argomenti utilizzati dai giudici di merito, limitandosi a valorizzare la

circostanza che il comportamento ritenuto doveroso avrebbe richiesto un versamento di imposta sul valore aggiunto solo per la piccola parte di utile del somministrante, senza tuttavia prendere in adeguata considerazione gli elementi che illustrano il meccanismo fraudolento, in particolare la stipula di un contratto di appalto a prezzi vantaggiosi, in conseguenza della condizione di evasore d'imposta della società appaltante, e la detrazione di un costo – il pagamento dell'IVA – non altrimenti detraibile, così indugiando in critiche meramente ripetitive dei motivi di appello ed incorrendo in un difetto di specificità estrinseca, da intendersi come mancanza di espressa correlazione dei motivi di impugnazione con le ragioni di fatto o di diritto poste a fondamento della sentenza impugnata (Sez. U, n. 8825 del 27/10/2016, Galtelli, Rv. 268822).

3. E' manifestamente infondato anche il terzo motivo di ricorso.

La condanna per un'operazione soggettivamente inesistente a fronte di una iniziale contestazione nell'imputazione di operazione oggettivamente inesistente non viola gli art. 521 e 522 cod. proc. pen., come costantemente ritenuto da questa Corte di Cassazione: «Non violail principio di correlazione tra accusa e sentenza la decisione con cui l'imputato, accusato di avere, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicato elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, sia stato condannato per l'utilizzo di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto il reato di dichiarazione fraudolenta, previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo» (Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018, Hugony, Rv. 273728; vi anche Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378; Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018, dep. 2019, Di Napoli, Rv. 275692).

4. E' invece fondato e meritevole di accoglimento il primo motivo di ricorso.

Il ricorrente lamenta che la mancata applicazione dell'istituto di cui all'art. 131-bis cod. pen. non è stata motivata dal giudice di primo grado, pur avendone la difesa richiesto l'applicazione in sede di memoria tempestivamente depositata ai sensi dell'art. 598-bis cod. proc. pen., con la quale era stato formulato un motivo nuovo, contenente appunto l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto.

Effettivamente, sebbene la difesa dell'imputato avesse formulato, in sede di memoria, con motivo nuovo, pervenuta presso la Corte territoriale in data 07/11/2025, richiesta di applicazione della causa di non punibilità di cui all'art.

131-bis cod. pen., la Corte di appello ne ha omesso la disamina, non evincendosi neppure dalla restante motivazione le ragioni del relativo diniego. Risulta, quindi, integrata la dedotta carenza motivazionale che vizia parzialmente l'atto decisorio e ne impone l'annullamento con rinvio sul punto, investendo il rilievo un ambito della decisione rimesso all'esclusivo apprezzamento fattuale del giudice di merito.

Va, peraltro, richiamato e ribadito il principio, a cui la Corte intende dare continuità, secondo cui nel caso di annullamento con rinvio da parte della Corte di cassazione, limitatamente alla verifica della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, il giudice di rinvio non può dichiarare l'estinzione del reato per intervenuta prescrizione, maturata successivamente alla sentenza di annullamento parziale (Sez. 3, n. 30383 del 30/03/2016, Mazzoccoli, Rv. 267590; Sez. 3, n. 50215 del 08/10/2015, Sarli, Rv. 265434), stante la formazione del giudicato progressivo in punto di accertamento del reato e affermazione di responsabilità dell'imputato (Sez. 3, n. 38380 del 15/07/2015, Ferraiuolo, Rv. 264796; nello stesso senso, Sez. 3, n. 5439 del 13/01/2023, Bentakhou, non mass.).

5. Sulla base delle considerazioni che precedono, la sentenza impugnata deve essere annullata limitatamente all'applicabilità dell'art. 131-bis cod. pen., con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di appello di Bologna. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile nel resto.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente al punto relativo alla esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto e rinvia per nuovo giudizio sul punto ad altra Sezione della Corte di appello di Bologna. Dichiarà inammissibile il ricorso nel resto.

Così è deciso, 26/06/2026

Il Consigliere estensore

Il Presidente