

Penale Sent. Sez. 3 Num. 27338 Anno 2026
Presidente: ANDREAZZA GASTONE
Relatore: BATTISTINI MASSIMO
Data Udienza: 16/06/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Tesi Fabio, nato a Caserta il 17/06/1977

avverso la sentenza dell'11/12/2025 della Corte di appello di Trieste

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Massimo Battistini;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia di Nardo, la quale ha chiesto di dichiarare il ricorso inammissibile;

lette le conclusioni del difensore, Avv. Alberto Rumiel, il quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza indicata in epigrafe la Corte di appello di Trieste, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Pordenone del 27 gennaio 2025 - con la quale Fabio Tesi era stato condannato per il delitto di cui agli artt. 8 d.lgs. 9 marzo 2000, n. 74, commesso in luogo ignoto, il 29 gennaio 2015 (capo c); 8

d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in luogo ignoto, il 31 dicembre 2015 (capo e); 8 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in luogo ignoto, il 28 dicembre 2025 (capo f); 8 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in luogo ignoto, il 13 settembre 2016 (capo h); 8 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in luogo ignoto, il 30 ottobre 2017 (capo l); 8 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in luogo ignoto, il 1° ottobre 2017 (capo m); 8 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in luogo ignoto, il 1° ottobre 2017 (capo o), 81, secondo comma, cod. pen., 2 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in Pordenone, il 30 settembre 2016, il 25 febbraio 2016, il 31 luglio 2017, il 24 febbraio 2017 e il 26 aprile 2018 (capo q); 81, secondo comma, 110 cod. pen. e 2 d.lgs. n. 74 del 2000, commesso in Pordenone, il 24 febbraio 2016, il 30 settembre 2016, il 27 ottobre 2017, il 21 luglio 2017, il 31 ottobre 2018 e l'11 aprile 2018 (capo s) – ha dichiarato non doversi procedere nei confronti dell'imputato in ordine al reato di cui al capo c), ha rideterminato la pena inflitta al Tesi in un anno e mesi sette di reclusione e ha confermato le rimanenti statuizioni.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, articolato in tre motivi di impugnazione.

2.1 Con il primo motivo il ricorrente lamenta violazione di legge. Deduce, con riferimento al reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, dopo aver richiamato le risultanze probatorie ed espresso considerazioni sul coimputato Rag. Duilio Alù (che ha definito la propria posizione con richiesta di applicazione pena), che: i giudici di merito, nel confermare la parziale fondatezza della originaria contestazione, si vedevano costretti ad affidarsi esclusivamente alle prove dichiarative, atteso che non venivano reperite le scritture contabili obbligatorie, né tantomeno i bilanci di esercizio, a eccezione dei registri IVA 2015 riferibili a Fabio Tesi impresa individuale e delle scritture relative alla G Web per l'anno 2015; tanto avrebbe dovuto determinare una diversa qualificazione giuridica del fatto di reato; il reato in argomento prevede, nella sua fattispecie tipica, un reato a formazione progressiva, la cui componente oggettiva è data da una condotta complessa, "bifasica", che si sviluppa dal fatto prodromico (registrazione dei documenti nelle scritture contabili obbligatorie/detenzione degli stessi a fini probatori nei confronti dell'amministrazione finanziaria), di per sé solo ^{invalore} ~~penale~~ irrilevante, al fatto offensivo (presentazione di una dichiarazione fiscale nella quale vengono indicati elementi passivi fittizi); nel caso di specie difetta, quantomeno parzialmente, la prima parte della condotta contestata poiché non sono state rinvenute le scritture contabili obbligatorie; i soggetti tenuti alle scritture contabili possono rispondere del reato in esame solo con la registrazione in contabilità dei documenti per operazioni inesistenti; avrebbe

potuto dirsi sussistente solamente la condotta monofasica della dichiarazione di elementi passivi fittizi, la quale avrebbe potuto esser sussunta nella fattispecie di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, essendovi una dichiarazione di elementi passivi fittizi senza contemporaneo utilizzo della falsa rappresentazione nelle scritture contabili avvenuto in anni precedenti.

2.2 Con il secondo motivo di impugnazione lamenta violazione di legge. Deduce che manca la prova della finalità di evasione e che non vi è prova del vantaggio perché nessun documento lo dimostra. Deduce, dopo aver nuovamente richiamato il ruolo del Rag. Alù, che, in punto di violazione dell'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, la sussistenza del dolo specifico è esclusa sia perché difetterebbe il requisito finalistico della terzietà, dal momento che, dal punto di vista sostanziale, il debito tributario e, quindi, l'esborso monetario sarebbe comunque ricaduto su di lui, sia per l'errore sul fatto che costituisce il reato, avendo egli emesso, con le diverse società a lui riferibili, «diverse fatture per operazioni effettivamente eseguite o, quantomeno, ritenute erroneamente tali, all'interno di quel contesto imprenditoriale dallo stesso creato e ritenuto lecito e giustificato, pur irrituale, dal Tribunale».

Deduce, inoltre, che anche quanto alla violazione dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 «il dolo di evasione deve ritenersi insussistente, dal momento che, da un lato, difetta l'esatta rappresentazione circa l'inesistenza delle operazioni cui le fatture erano riferite e, dall'altro, in quanto la riconducibilità in capo all'imputato della vicenda (*id est*, la costituzione di diverse società a lui riconducibili e l'irritualità degli scambi di prestazioni tra le stesse) non è da sola sufficiente a chiarire la voluta direzione finalistica dell'utilizzo delle fatture nelle dichiarazioni, essendo al contrario necessario un *quid pluris*, determinante per considerare la condotta come illecito penalmente rilevante».

2.3 Con il terzo motivo lamenta violazione di legge. Deduce che: il Giudice del gravame ha ritenuto che il reato relativo alla medesima annualità potesse ritenersi unitario, ex art. 8, comma 2, d.lg. n. 74 del 2000, solo nel caso in cui le fatture fossero state emesse tra i medesimi soggetti, e che dovesse rinvenirsi una pluralità di reati qualora le fatture coinvolgessero più soggetti apparentemente diversi; il Tribunale ha escluso la creazione e l'utilizzo di un meccanismo di società schermo da parte sua; vi è stata errata interpretazione e applicazione della norma penale in esame; la statuizione della Corte di appello contrasta con l'orientamento espresso da questa Corte secondo cui «in caso di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti relative al medesimo periodo di imposta, si configura un unico reato, che si consuma alla data dell'ultima fattura, pur se l'emissione sia avvenuta nella veste di legale rappresentante di società diverse» (Sez. 3, n. 9440 del 24711/2021, dep. 2022,

Cossarini, Rv. 28291- 01); il secondo comma dell'art. 8 cit. non pone limitazione alcuna alla propria area di operatività che riguardi l'identità giuridica utilizzata per l'emissione delle fatture; l'unicità del reato è da riferirsi alla medesima persona fisica, autore del reato ai sensi del comma 1 e unico soggetto cui poter applicare la circostanza attenuante a effetto speciale prevista dal comma 2-bis della disposizione in argomento; è dato pacifico quello per cui tutte le società coinvolte nella vicenda erano a lui riferibili direttamente; è illegittimo l'aumento di pena in continuazione ai sensi dell'art. 81, secondo comma, cod. pen.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato quanto al terzo motivo di ricorso e nel resto è inammissibile. L'estinzione dei reati di cui ai capi e) e f) per prescrizione comporta l'annullamento della sentenza impugnata limitatamente a tali reati.

2. Il primo motivo di ricorso è inammissibile.

I giudici di merito hanno ritenuto sussistenti i reati di cui ai capi e), f), h), l), m), o), q) e s) (per il reato di cui al capo c, ritenuto sussistente dal Tribunale, come sopra indicato, la Corte di appello ha dichiarato non doversi procedere per prescrizione).

La Corte territoriale, nel rispondere alle censure proposte dall'imputato con l'appello, dopo avere riportato il contenuto delle dichiarazioni rese dal Luogotenente Santoianni, incaricato delle indagini, e del rag. Duilio Alù, soggetto che teneva la contabilità per il Tesi, ha ritenuto che il sistema di fatture incrociate emerso nel corso delle indagini fosse finalizzato a contenere le imposte e che l'imputato, non solo si avvantaggiasse economicamente del sistema di fatturazione reciproca tra soggetti a lui riconducibili, ma ne conoscesse perfettamente il fine, dato che era stato consigliato dal suo consulente Alù. Inoltre, la Corte di appello ha rilevato come fosse sempre l'imputato a svolgere l'attività lavorativa e che, quindi, la pluralità di soggetti avesse, come unico scopo, proprio la possibilità di fatturare l'un l'altro, per ottenere dei vantaggi fiscali. La Corte di merito rilevava, poi, che la differenziazione delle attività, peraltro marginale, stante la natura affine dei compiti (gestire siti web, curare la pubblicità), non giustificasse la creazione di società distinte ove l'operatore è unico e il medesimo in tutte e il reddito derivante dai clienti è contenuto e, inoltre, che non si trattasse solo di creare credito di imposta, ma anche di ottenere un regime di tassazione più favorevole. La Corte di appello ha, infine, rilevato che l'appellante avesse spostato la riflessione sulla competenza e

scorrettezza del consulente anche nella tenuta della documentazione, che in tali ipotesi la giurisprudenza di legittimità ha ammesso il concorso tra il commercialista e chi emette la fattura o il documento per un'operazione inesistente e che l'imputato, peraltro, ha dimostrato di aver ben compreso e utilizzato il metodo indicato dal consulente, ponendo in essere un sistema molto articolato di fatturazioni, al quale anche il consulente non riusciva a stare dietro.

Il ricorrente ha riproposto le medesime argomentazioni disattese dalla Corte di appello con motivazione esaustiva e immune dalle censure proposte. La Corte ha, infatti, rilevato, sulla base non solo delle dichiarazioni dell'Alù, esaminato ex art. 197-bis cod. proc. pen., ma, soprattutto, del Luogotenente Santoianni, quale fosse il sistema consegnato dal Tesi e le finalità dello stesso. Deve, inoltre, rilevarsi che trattasi di doglianze finalizzate a una diversa ricostruzione dei fatti e che compito del giudice di legittimità nel sindacato sui vizi della motivazione non è tuttavia quello di sovrapporre la propria valutazione a quella compiuta dai giudici di merito, ma quella di stabilire se questi ultimi abbiano esaminato tutti gli elementi a loro disposizione, se abbiano fornito una corretta interpretazione di essi, dando completa e convincente risposta alle deduzioni delle parti, e se abbiano esattamente applicato le regole della logica nello sviluppo delle argomentazioni che hanno giustificato al scelta di determinate conclusioni a preferenza di altre.

Le ulteriori argomentazioni sull'elemento oggettivo del reato di cui all'art. 2 d.lgs. non sono state poste con l'atto di appello e pur essendo finalizzate a una diversa definizione giuridica sono inammissibili poiché richiedenti accertamenti in punto di fatto sui comportamenti tenuti dall'agente non compatibili con il giudizio di legittimità («La questione sulla qualificazione giuridica del fatto rientra nel novero di quelle su cui la Corte di Cassazione può decidere ex art. 609, comma secondo, cod. proc. pen. e, pertanto, può essere dedotta per la prima volta in sede di giudizio di legittimità, solo se ^{pu} la sua risoluzione non siano necessari accertamenti in punto di fatto». Sez. 1, n. 13387 del 16/05/2013, Rossi, Rv. 259730 - 01).

1. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile.

Le doglianze del ricorrente relative al dolo specifico di evasione non sono state proposte con i motivi di appello e perciò non possono essere dedotte nel presente giudizio («È inammissibile il motivo di ricorso per cassazione con cui si introduce, per la prima volta, una questione non dedotta in appello e non rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, riguardando "punti" della decisione ormai sottratti al sindacato giurisdizionale, avendo essi acquisito

stabilità in forza del principio del "*tantum devolutum quantum appellatum*", Sez. 2, n. 7532 del 25/11/2025, dep. 2026, Rv. 289470 - 01).

2. Il terzo motivo di ricorso è infondato.

La Corte di appello ha rigettato il motivo di gravame con il quale era stata richiesta una riduzione di pena in ragione dell'unitarietà del reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 basata sul disposto del secondo comma di tale norma che statuisce che «l'emissione di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato». La Corte di appello ha rigettato tale richiesta rilevando, tra l'altro, che sebbene «il soggetto che ha realizzato le operazioni fosse sostanzialmente sempre lo stesso, l'utilizzo di più società schermo, che fatturavano tra loro in rapporto incrociato in una sorta di triangolazione, determina la realizzazione di più reati per ciascun gruppo di fatture appartenenti al medesimo modulo operativo». Il ricorrente ha reiterato le doglianze richiamando il principio stabilito da questa Corte con sentenza Sez. 3, n. 9440 del 24/11/2021, dep. 2022, Cossarini, Rv. 282913- 01, secondo cui «in caso di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti relative al medesimo periodo di imposta, si configura un unico reato, che si consuma alla data dell'ultima fattura, pur se l'emissione sia avvenuta nella veste di legale rappresentante di società diverse», e quanto affermato nel "considerato in diritto" della sentenza Sez. 3, 21 gennaio 2025, n. 11637, secondo cui «l'unificazione prevista dall'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 si riferisce a tutte le condotte di emissione o rilascio di fatture e documenti per operazioni inesistenti realizzate nel medesimo periodo di imposta ed attribuibili alla medesima persona fisica, anche quanto questa emetta o rilasci, ovvero concorra nell'emettere o rilasciare, detti documenti utilizzando più "nomi"».

Occorre rammentare che l'orientamento richiamato dal ricorrente è stato oggetto di un meditato ripensamento da parte di questa Corte con le sentenze Sez. 3 n. 31850 del 06/05/2025, Tempesta, Rv. 288546 -01, e Sez. F, n. 34824 dell'11/08/2023, Turturro, Rv. 285095 - 02. In particolare, con la sentenza n. 31850 del 2025, oltre a essere stati richiamati la pluralità di indici sistematico-normativi che inducono a privilegiare la ricostruzione in chiave "pluralistica" della fattispecie in esame, già individuati con la sentenza n. 34824 del 2023, è stata indicata una più profonda ragione di sistema per la quale è preferibile tale ricostruzione nei seguenti termini: «Invero, nella materia penal-tributaria la soggettività dell'autore del reato non va rilevata in chiave naturalistica, quindi riferita esclusivamente alla soggettività fisica del soggetto agente, ma va vista in chiave normativa, dando risalto, appunto, alla soggettività tributaria della "persona" (fisica o giuridica) agente; pertanto, laddove un singolo individuo operi

attraverso distinte figure giuridicamente rilevanti sotto il profilo normativo, è come se agissero distinti soggetti, ciascuno dei quali responsabile delle condotte poste in essere a suo nome. Nessuno dubiterebbe della pluralità di reati nella ipotesi in cui un unico soggetto occultasse o distruggesse le scritture contabili di una pluralità di soggetti tenuti, invece, alla loro conservazione (non tragga in inganno, sul punto la decisione assunta da: Corte di cassazione, Sezione II penale, 22 settembre 2015, n. 38375, rv 264761, nella quale la unicità del reato ora indicato è rivendicata ad onta della pluralità tipologica dei documenti occultati o distrutti, ma non in funzione della pluralità dei soggetti cui la stessa era riferibile), parimenti deve ritenersi nella ipotesi in cui un unico soggetto, tuttavia nella qualità di legale rappresentante o comunque di amministratore di diverse società, emettesse, a nome di ciascuna di esse ed al fine di consentire a terzi la evasione fiscale, distinte fatture per operazioni inesistenti».

Per tali ragioni, che questo Collegio condivide, si ritiene che le doglianze del ricorrente non siano fondate.

L'ammissibilità del motivo di ricorso impone di rilevare che per i reati di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 contestati ai capi e) ed f) è decorso, tenuto anche conto dei periodi di sospensione (giorni 76 per richiesta di rinvio dell'udienza del 21 aprile 2022; giorni 60 per rinvio dell'udienza del 23 ottobre 2023 per legittimo impedimento del difensore), il termine massimo di prescrizione di anni dieci e, conseguentemente, di annullare la sentenza impugnata limitatamente a tali reati.

In esito al giudizio di appello la pena è stata rideterminata in quella di un anno e mesi sette di reclusione (pena base per il reato di cui al capo s un anno di reclusione, aumentata di un mese di reclusione per ciascun reato satellite). Per effetto dell'estinzione dei reati satellite di cui ai capi e) e f) devono eliminarsi i relativi aumenti di pena, pari a un mese di reclusione per ciascun reato, sicché la pena deve essere rideterminata in quella di un anno e mesi cinque di reclusione.

L'inammissibilità dei motivi di ricorso relativi alle contestazioni di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 non consente di rilevare il decorso del termine di prescrizione dopo la sentenza impugnata relativamente a tali reati (Sez. U, n. 6903 del 27/05/2016, dep. 2017, Aiello, Rv. 268965 – 01).

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché i reati di cui ai capi e) ed f) sono estinti per prescrizione e ridetermina il trattamento sanzionatorio in anni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

uno e mesi cinque di reclusione. Dichiara inammissibile nel resto il ricorso.
Così deciso il 16/06/2026.