

Penale Sent. Sez. 3 Num. 31782 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: BATTISTINI MASSIMO
Data Udienza: 12/06/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Dozio Jacopo, nato a Milano il 07/09/1991

avverso la sentenza del 18/02/2026 della Corte di appello di Milano

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 Valentina Manuali, la quale ha chiesto di annullare la sentenza impugnata limitatamente al diniego della causa di non punibilità di cui all'articolo 131-*bis* cod. pen. con rinvio per nuovo esame e di rigettare nel resto il ricorso, con le statuizioni consequenziali.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza indicata in epigrafe la Corte di appello di Milano, in riforma della sentenza del Tribunale di Monza del 17 febbraio 2025, con la quale Jacopo Dozio era stato condannato per il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 9 marzo 2000, n. 74 alla pena di un anno e sei mesi di reclusione, oltre pene accessorie,



ha riconosciuto le circostanze attenuanti generiche, rideterminato tale pena in quella di un anno di reclusione e confermato le restanti 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 e vizio di motivazione. Deduce che: le sentenze dei giudici di merito, oltre a essere frutto di errata applicazione dell'art. 192 cod. proc. pen., non hanno considerato gli elementi probatori di segno opposto idonei a mettere quantomeno in dubbio l'asserita inesistenza di una prestazione alla base delle fatture; la Corte di appello ha valorizzato la genericità dell'oggetto della fattura senza considerare che tra la Consulting Italia e la Oriente Lavoro vi era un rapporto di lunga durata in base al quale tale ultima società forniva la manodopera alla prima, senza che fosse necessario tra le parti che fatture e altri documenti fossero precisi; l'attività di somministrazione di manodopera che fino al 2018 veniva fornita dalla Oriente Lavoro è passata, poi, alla Sistem Impianti; la sentenza impugnata non riesce a giustificare perché l'indeterminatezza dell'oggetto delle fatture relative alla Sistem Impianti, subentrata nella somministrazione della manodopera alla Oriente Lavoro, sia stato ricondotta alla diversa figura della somministrazione illecita di manodopera fornita alla Consulting Italia; a fronte della specifica deduzione difensiva circa la continuità della medesima attività di somministrazione di manodopera, transitata da Oriente Lavoro a Sistem Impianti, la sentenza impugnata non chiarisce per quali ragioni il medesimo contesto fattuale sia stato ritenuto, per un verso, espressivo di mera irregolarità lavoristico-tributaria e, per altro verso, sintomatico della totale inesistenza oggettiva della prestazione; la Corte di appello ha erroneamente ricavato elementi di colpevolezza dal mancato pagamento della fattura n. 96 e non ha correttamente valutato la tesi difensiva della compensazione con i contratti di noleggio dei mezzi; la Oriente Lavoro era un evasore totale; non è coerente con la condanna l'unicità della fattura emessa dalla Oriente Lavoro; la sentenza impugnata non motiva sull'inconsistenza fattuale della società emittente la fattura; la Corte di appello ha ommesso di spiegare perché gli elementi forniti dalla difesa non fossero idonei a sconfiggere l'ipotesi accusatoria; la Oriente Lavoro e la Sistem Impianti sono di fatto la medesima società; nella sentenza impugnata si sostiene che la Oriente Lavoro sarebbe una cartiera mentre la Sistem Impianti sarebbe effettivamente operativa; la Corte di appello non spiega tale contraddizione; la sentenza impugnata ha commesso numerose ed evidenti violazioni dell'art. 192, comma 2, cod. proc. pen.

2.2 Con il secondo motivo lamenta violazione di legge e vizio di motivazione. Deduce che: la sentenza impugnata risulta viziata anche in relazione all'accertamento dell'elemento soggettivo perché fa derivare l'accertamento del dolo, sia generico sia specifico di evasione, da elementi oggettivi e situazioni fattuali che nulla hanno a che vedere con la "coscienza e volontà"; l'annotazione della fattura in contabilità e l'entità dell'importo indicato nel documento fiscale sono elementi tipici del reato contestato; gli altri due elementi nulla dicono in merito al reale suo coinvolgimento; la Corte non ha assolutamente risposto alle osservazioni e ai rilievi logici e coerenti forniti dalla difesa; egli aveva accettato l'atto impositivo di importo elevatissimo (oltre 300.000 euro) fondato quasi esclusivamente sulla somministrazione illecita di manodopera portata dalle fatture della Sistem Impianti, pertanto non avrebbe avuto logicamente senso opporsi solo al rilievo della falsa fattura, atteso che il *quantum* di tassazione portata a recupero era inferiore di centinaia di migliaia di euro; la Corte ha eluso il significato inferenziale che la difesa attribuiva alle condotte successive al fatto

2.3 Con il terzo motivo lamenta violazione di legge e vizio di motivazione. Deduce che: la sentenza impugnata è errata in ordine al rigetto della richiesta di assolvere l'imputato per tenuità del fatto ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000; imporre il pagamento integrale del piano di rateizzazione impedirebbe l'applicazione dell'istituto della tenuità del fatto in relazione a vicende dove l'importo dipende non solo da rilievi di natura penale, ma (come nel caso di specie) anche da rilievi misti; la documentazione prodotta dalla difesa attestava comunque l'esistenza di un piano di rateizzazione in corso e di pagamenti eseguiti; la Corte avrebbe dovuto valutare tali dati alla luce dell'art. 13, comma 3-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 senza arrestarsi al solo rilievo della mancata integrale estinzione dell'obbligazione tributaria; il debito potrebbe essere stato saldato con le quietanze di pagamento rateizzato prodotte.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato limitatamente al secondo motivo di impugnazione, il cui accoglimento assorbe il terzo motivo.

2. Il primo motivo di ricorso è inammissibile.

La Corte di appello, dopo aver rammentato i tratti strutturali della fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 ed aver richiamato, dettagliatamente, le risultanze probatorie che hanno consentito l'affermazione della responsabilità penale del ricorrente, ha ritenuto infondato il primo motivo di appello con il quale era stata contestata la sussistenza dell'elemento oggetto del reato. In

particolare, la Corte di appello ha ritenuto che l'oggettiva inesistenza della fattura n. 96 del 30 novembre 2017 non fosse frutto di presunzioni tributarie automatiche, ma discendesse da un ragionamento fattuale convergente, fondato su dati obiettivi documentali e su quanto riferito in dibattimento dal funzionario dell'Amministrazione finanziaria Adriana Mele, la quale ha illustrato le modalità e gli esiti dell'attività di verifica svolta nei confronti della società Consulting Italia S.r.l. e della Oriente Lavoro S.r.l.s. La Corte di appello, in primo luogo, ha evidenziato la radicale indeterminatezza della fattura, in quanto la descrizione della prestazione non consente di comprendere che cosa sarebbe stato svolto, da chi, da dove e con quali mezzi, né il criterio di determinazione del corrispettivo di euro 70.000, oltre IVA. La Corte territoriale ha, poi, ritenuto che l'indeterminatezza della prestazione si saldasse con la totale assenza di documentazione esterna idonea a dare corpo all'operazione e che anche la documentazione prodotta in sede di interlocuzione amministrativa fosse rimasta, per contenuto e struttura, incapace di colmare la lacuna originaria, non spiegando l'esatto perimetro della prestazione e la formazione del prezzo. La Corte territoriale ha anche ritenuto che assumesse rilievo la circostanza dell'esistenza di due esemplari della medesima fattura, aventi identico numero e data, ma descrizioni diverse. La Corte di appello, in particolare, ha ritenuto che la duplicazione difforme del documento fosse indice tipico di costruzione cartolare e ha spiegato come non potesse accogliersi la giustificazione difensiva della "bozza" non essendo stato indicato un *iter* documentale coerente né una ragione contabile verificabile per cui un esemplare sarebbe "bozza" e l'altro "definitivo", pur condividendone data e numerazione. Il Giudice di appello ha, poi, rilevato la totale opacità economico-finanziaria dell'operazione trattandosi di fattura che non risulta pagata e che non è stata dimostrata con atti aventi un minimo di oggettività verificabile. La Corte di appello ha anche evidenziato che ulteriore elemento denotante l'oggettiva inesistenza della prestazione oggetto della fattura dovesse individuarsi nella circostanza che tale fattura, di importo elevato, fosse l'unica emessa dalla Oriente Lavoro in un contesto in cui il Dozio ha fornito versioni tra loro discordanti sulla natura del servizio (prima trasporto, poi somministrazione di manodopera). La Corte di appello ha, poi, ritenuto dirimente la inconsistenza strutturale della società emittente la fattura, risultata anche "evasore totale". Inoltre, la Corte territoriale ha ritenuto che le certificazioni uniche inviate per numerosi lavori non costituissero prova dell'effettività della prestazione, stante l'assenza di versamenti contributivi e fiscali, circostanza coerente con un utilizzo meramente cartolare di posizioni lavorative e con meccanismi di schermatura. La Corte di appello ha anche diffusamente esaminato la produzione documentale della difesa finalizzata a

sostenere la tesi delle effettività della prestazione, rilevando delle specifiche discrasie temporali tra l'asserita attività fatturata e la disponibilità di forza lavoro idonea a eseguirla (pagg. 22 - 23). In particolare, la Corte di merito ha ritenuto che, in difetto di una realtà esecutiva sottostante, fosse impraticabile la proposta difensiva di ricondurre la vicenda a una somministrazione (illecita) di manodopera e al riguardo ha osservato quanto segue: «Una simile riqualificazione fattuale presupporrebbe, anzitutto, la dimostrazione positiva dell'esistenza di lavoratori effettivamente impiegati presso CONSULTING ITALIA, nel periodo indicato, alle dipendenze di ORIENTE LAVORO, con tracciabilità minima del rapporto e della prestazione (identità dei lavoratori, giornate, mansioni, luogo di lavoro, direttive, presenze, collegamento con l'organizzazione del committente) e, soprattutto, un collegamento coerente tra tali dati e il corrispettivo fatturato. Qui, invece, l'ipotesi resta assertiva, giacché la fattura non descrive somministrazione, non reca indicatori identificati, e gli elementi offerti non consentono di trasformare un'affermazione in un fatto storicamente provato. Né vale richiamare contratti denominati appalto per servizio di trasporto: il punto non è il titolo giuridico astrattamente evocato, ma la realtà esecutiva sottostante, che non ha trovato conferma in data esterni individualizzanti. In altri termini, la difesa prospetta una spiegazione alternativa che, per essere giuridicamente praticabile, avrebbe bisogno di sostanza fattuale che, nel compendio probatorio, non emerge». La Corte di appello ha, poi, concluso l'esame delle censure difensive osservando che «[I]a valutazione complessiva degli elementi – descrizione intrinsecamente inidonea a rappresentare un fatto economico, duplicazione difforme del documento, mancata tracciabilità del pagamento o di compensazioni documentate, assenza di riscontri esterni della prestazione, inconsistenza strutturale dell'emittente e sua opacità fiscale – conduce, pertanto, a ritenere provato, con un ragionamento non atomistico ma unitario e convergente, che la fattura n. 96 del 30 novembre 2017 non documenti una prestazione reale, bensì una operazione oggettivamente inesistente, utilizzata per introdurre in dichiarazione un costo fittizio e detrarre indebitamente l'imposta».

La motivazione della sentenza impugnata nella parte relativa all'elemento oggettivo del reato è esente dai vizi lamentati.

La Corte di merito non ^{ha} affatto trascurato il profilo di operatività della Oriente Lavoro e della Sistem Impianti prospettato e documentato dalla difesa. Infatti, la Corte di appello ha rilevato che dall'esame delle buste paga acquisite agli atti è emerso che tutti i rapporti recano quale data di cessazione il 31 gennaio 2017 e che le ulteriori buste paga prodotte nel giudizio di appello, relative alla mensilità marzo 2017, recano la data di cessazione della

prestazione, al più tardi, al 31 marzo 2017 e che la fattura n. 96 emessa il 30 novembre 2017 reca quale periodo di riferimento i mesi di agosto, settembre, ottobre e novembre 2017, sicché alla data in cui le prestazioni oggetto di tale fattura sarebbero state compiute la Oriente Lavoro non disponeva più di personale dipendente essendo intervenuta la cessazione dei rapporti e il transito dei lavoratori verso altra società (segnatamente, dalle buste paga prodotte di Sistem Impianti S.r.l. l'assunzione dei lavoratori risulta decorrente dal 1° febbraio 2017). A fronte di tali puntuali argomentazioni il ricorrente ripropone, sostanzialmente, le medesime doglianze già valutate dalla Corte di merito facendo generico riferimento alla produzione di buste paga, a testimonianze, a passaggi di personale, a sovrapposizione funzionale tra società e alle risultanze di una visura relativa all'anno 2018, senza neppure confrontarsi con la rilevante circostanza evidenziata dalla Corte di appello del rinvenimento di un duplice esemplare della fattura e con le argomentazioni espresse sul punto dalla Corte di appello. In definitiva, appare del tutto irrilevante la circostanza che nei confronti della Sistem Impianti sia stata contestata l'illecita somministrazione di manodopera.

3. Il secondo motivo di ricorso è fondato.

Come è noto, l'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. La norma, al secondo comma, stabilisce che il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Per quel che rileva in questa sede, deve osservarsi che la norma richiede che il soggetto attivo ponga in essere la condotta con il «fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto». Ai sensi dell'art. 1, *lett. d*), d.lgs. n. 74 del 2000 il «fine di evadere le imposte» si intende comprensivo «anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta». Il reato in argomento, dunque, è costruito secondo lo schema del dolo specifico (secondo Sez. 3, n. 37131 del 04/07/2024, Pandolfini, Rv. 287020 – 01 «Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti richiede, sotto il profilo soggettivo, il dolo generico, consistente nella consapevole indicazione, nelle dichiarazioni fiscali relative a imposte sui redditi o sul valore aggiunto, di elementi passivi della cui fittizietà il soggetto agente sia certo o, comunque, accetti l'eventualità, nonché il dolo specifico di evasione, che

rappresenta la finalità che deve animare la condotta del predetto, ma il cui concreto conseguimento non è necessario per il perfezionamento del reato»). Pertanto, il soggetto attivo deve essere animato dalla volontà di conseguire l'evasione delle proprie imposte sui redditi o della propria IVA, ovvero di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un indebito credito d'imposta. Il dolo di evasione deve sussistere nel momento della presentazione della dichiarazione e non al momento antecedente dell'annotazione in contabilità delle fatture per operazioni inesistenti. Va, poi, ricordato che consolidato indirizzo di questa Corte ritiene che il dolo specifico richiesto per integrare il delitto in argomento sia compatibile con il dolo eventuale, riscontrabile nell'accettazione, da parte del soggetto attivo, dell'evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della sua condotta (Sez. 3, n. 52411 del 19/06/2018, B., Rv. 274104 - 01).

Come correttamente osservato dal ricorrente, l'annotazione in contabilità della fattura oggetto di contestazione e l'utilizzazione della stessa nella dichiarazione fiscale sono elementi tipici del reato non idonei a dimostrare la sussistenza dell'elemento soggettivo. La Corte territoriale, anche con le ulteriori considerazioni, sovrappone il piano della consapevolezza della inesistenza della prestazione con il dolo specifico di evasione. Né appaiono sufficienti le argomentazioni relative alla condotta *post factum*, tenuto anche conto che in tema di reati tributari la prova del dolo specifico di evasione può desumersi dal mancato pagamento successivo dell'imposta dovuta e che nel caso concreto, come risulta dalla sentenza impugnata, sono stati, invece, eseguiti dei parziali pagamenti del debito tributario. Si impone, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello Milano per nuova valutazione dell'elemento soggettivo del reato che tenga anche conto della condotta dell'imputato consistita nell'adesione all'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria e del parziale pagamento effettuato.

Il terzo motivo di ricorso, relativo al rigetto della richiesta di applicazione dell'art. 131-*bis* cod. pen. (nel caso in esame formulata dal Procuratore generale presso la Corte di appello, come si desume da pag. 12 della sentenza impugnata), deve ritenersi assorbito nell'accoglimento del secondo motivo di appello. La Corte territoriale, ove ritenga sussistente l'elemento soggettivo del reato dovrà compiere una rinnovata valutazione della richiesta di applicazione della causa di non punibilità tenendo conto che, come correttamente prospettato dal ricorrente, ai sensi dell'art. 13, comma 3-*ter*, d.lgs. n. 74 del 2000, può rilevare non solo l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria, ma anche «l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione

mediante rateizzazione» («In tema di reati tributari, tra le condotte susseguenti al reato suscettibili di valutazione ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto ex art. 131-*bis* cod. pen., come novellato dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, rientra l'integrale o parziale adempimento del debito tributario, anche attraverso un piano rateale concordato con il fisco e l'adesione a provvedimenti relativi "alla rottamazione" delle cartelle esattoriali», Sez. 4, n. 14073 del 05/03/2024, Campana, Rv. 286175 – 01).

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano.

Così deciso il 12/06/2026.