



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

17126-26

ACR

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -
Giovanni Liberati
Andrea Gentili
Giovanni Giorgianni - Relatore -
Maria Sabina Calabretta

Sent. n. 720 sez.
U.P. - 14/04/2026
R.G.N. 1434/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

[REDACTED]

avverso la sentenza del 25/09/2025 della Corte di appello di Torino;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Giuseppe Sassone, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 14 dicembre 2023, il Tribunale di Verbania assolveva [REDACTED] per insussistenza del fatto dal reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 per aver emesso, quale amministratore di fatto e titolare effettivo della ditta individuale [REDACTED] dal 04/06/2016 al 23/07/2018, 46 fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Con sentenza in data 25 settembre 2025 la Corte di appello di Torino, in riforma della pronuncia di primo grado, appellata dal Pubblico ministero, condannava [REDACTED] alla pena di un anno e dieci mesi di reclusione, applicando le pene accessorie di legge.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Torino, [REDACTED] tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, articolando sette motivi.

2.1. Con un primo motivo, il ricorrente denuncia violazione di legge, in relazione all'art. 192 cod. proc. pen., e vizio di motivazione, per erronea valutazione delle dichiarazioni di [REDACTED]

Lamenta la difesa che le dichiarazioni rese da [REDACTED] secondo cui si era intestata la ditta individuale su richiesta del cognato [REDACTED] senza ingerirsi nella gestione, non conoscendo bene l'attività e limitandosi ad eseguire prelievi in contanti o mediante assegni su indicazione del cognato, non erano attendibili, per l'evidente interesse processuale a fornire una versione dei fatti che la facesse apparire come mero prestanome inconsapevole, ed erano anche contraddittorie, perché l'attività svolta per conto del cognato presupponeva la conoscenza dei flussi finanziari e della natura dell'attività, tant'è che il teste della Guardia di finanza, [REDACTED] aveva dichiarato che la [REDACTED] era a conoscenza dell'attività svolta dal [REDACTED] e percepiva degli importi per questa collaborazione.

2.2. Con un secondo motivo, il ricorrente denuncia vizio di motivazione nella valutazione della struttura organizzativa necessaria per l'attività svolta.

Deduce la difesa che l'attività di intermediazione nelle sponsorizzazioni, consistente nella ricerca di sponsor e nel contatto con i piloti, non richiedeva per sua natura una struttura organizzativa complessa, potendo essere efficacemente svolta con strumenti minimi, sicchè la Corte di appello aveva erroneamente applicato parametri valutativi propri di attività commerciali ad un'attività di natura completamente diversa.

2.3. Con un terzo motivo, il ricorrente denuncia vizio di motivazione nella ricostruzione dei flussi finanziari.

Deduce la difesa che l'importo di 30.000,00 euro percepito dal [REDACTED] era del tutto sproporzionato rispetto ai volumi fatturati dalla [REDACTED] e tale sproporzione costituiva elemento decisivo per escludere la qualifica di amministratore di fatto e dimostrare la titolarità effettiva della [REDACTED]

2.4. Con un quarto motivo, il ricorrente denuncia vizio di motivazione nella valutazione delle intercettazioni telefoniche.

Osserva la difesa che la Corte di appello ha fondato la propria decisione su intercettazioni telefoniche effettuate in un periodo estremamente limitato di appena 15 giorni, inidoneo a costituire una base probatoria sufficiente, mentre i testi escussi avevano confermato di aver ricevuto effettivamente le prestazioni di sponsorizzazione.

2.5. Con un quinto motivo, il ricorrente denuncia vizio di motivazione nella valutazione dell'elemento soggettivo del reato, non avendo la Corte territoriale fornito adeguata motivazione sulla sussistenza del dolo specifico richiesto dall'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, posto che la sproporzione tra gli importi fatturati dalla [REDACTED] e quelli percepiti dal [REDACTED] escludeva qualsiasi finalità evasiva in capo a quest'ultimo, non essendo egli il beneficiario economico dell'attività; allo stesso modo, l'effettiva erogazione delle prestazioni rappresentava un elemento incompatibile con una finalità meramente evasiva.

2.6. Con un sesto motivo, il ricorrente denuncia erronea applicazione dell'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione alla nozione di operazioni soggettivamente inesistenti.

Deduce la difesa che non sussistono elementi che dimostrino la consapevolezza, in capo al ricorrente, di realizzare il risultato evasivo e di consentire a terzi l'evasione; al contrario, le testimonianze rese dai beneficiari delle prestazioni confermavano l'effettiva erogazione dei servizi di sponsorizzazione, elemento incompatibile con la configurazione di operazioni soggettivamente inesistenti.

2.7. Con un settimo motivo, il ricorrente denuncia violazione di legge e vizio della motivazione, in relazione alla erronea applicazione dell'art. 62-bis cod. pen. nel diniego delle circostanze attenuanti generiche.

Lamenta la difesa che il comportamento processuale non collaborativo dell'imputato che si avvale della facoltà di non rispondere non poteva essere valutato negativamente ai fini della concessione delle circostanze attenuanti generiche, né sussistevano elementi tali da dimostrare una personalità negativa o una specifica capacità a delinquere, né ancora erano stati considerati elementi favorevoli quali la natura non violenta del reato contestato, l'entità limitata degli importi percepiti dal [REDACTED] la trasparenza operativa dimostrata dalla

conservazione della documentazione presso la propria abitazione, la natura lecita dell'attività di sponsorizzazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il sesto motivo, incentrato sulla nozione e sulla struttura di operazione soggettivamente inesistente ex art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, contestata al ricorrente, che deve essere esaminato prioritariamente per motivi logici, avendo carattere pregiudiziale, è fondato; gli altri motivi, conseguentemente, sono assorbiti.

Deve essere ricordato in proposito che, secondo la definizione contenuta nell'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000, norma definitoria di matrice penale, «per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte (oggettivamente inesistenti) o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale (ipotesi di sovrapproduzione), ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (soggettivamente inesistenti)» (cfr. Sez. 3, n. 26051 del 6/5/2022, in motivazione).

Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è, dunque, configurabile sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia nell'ipotesi di inesistenza soggettiva (ossia quando l'operazione sia avvenuta tra soggetti diversi), sia in quella di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) sia, infine, nel caso di sovrapproduzione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà economica e la sua espressione documentale (ex multis, Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378; Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, dep. 2018, Fiorin, Rv. 272814; Sez. 3, n. 28352 del 21/05/2013, Custodi, Rv. 256675).

Concentrandoci, per quanto qui rileva, sull'ipotesi contestata di inesistenza soggettiva, è chiaro che tali operazioni economiche possono definirsi come realmente avvenute, ma tra individui differenti rispetto a quelli indicati nei documenti fiscali. In altre parole, l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni presume che il soggetto formale non sia quello reale. La differenza tra le ipotesi di inesistenza oggettiva e di inesistenza soggettiva è, dunque, data dalla diversa condotta che, nel primo caso, è legata ad una fittizia operazione tra

individui reali e, nel secondo, ad un'inversione in cui la fittizietà viene rapportata non alla operazione - realmente avvenuta - ma al rapporto intersoggettivo delle parti contraenti.

La giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 3203 del 26/11/2008, dep. 2009, Cavalli, Rv. 242281) ha precisato, in particolare, che la nozione di operazione soggettivamente fittizia prevista dalla norma deve necessariamente corrispondere, per esigenze di omogeneità interpretativa, a quella che è tale oggettivamente e, cioè, all'operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura o altra documentazione fiscalmente equivalente.

Occorre, cioè, che uno dei soggetti dell'operazione rilevante sotto il profilo fiscale sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione.

In altri termini, il delitto di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti presuppone l'inesistenza solo soggettiva della fattura, essendo pacifico che l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita, ma non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura od altro documento fiscalmente rilevante e il soggetto giuridico che abbia erogato la prestazione, in quanto anche in tal caso è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto (Sez. 3, n. 24307 del 19/01/2017, Cortella, Rv. 269986), con la ulteriore precisazione che il delitto si configura anche nel caso in cui non sia stato individuato il soggetto che abbia erogato la prestazione e in quello in cui non sia stato accertato che si sia concretamente verificata un'evasione d'imposta (Sez. 3, n. 16576 del 01/03/2023, Magnanensi, Rv. 284494).

Il delitto in esame è, dunque, configurabile esclusivamente 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 e, pertanto, è stato anche affermato che assume rilievo penale la sola identità individuale del soggetto e non le diverse qualifiche, qualità o altri elementi che connotano il soggetto dell'operazione inesistente (Sez. 3, n. 35319 del 28/09/2018, Tarquini, Rv. 275178).

Tipiche ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle che corrispondono alle fatturazioni provenienti dalle cosiddette società "cartiere", cioè da società costituenti un mero simulacro, che non effettuano le operazioni commerciali nella realtà intercorse tra altri soggetti, ma emettono le relative

fatture, al fine di consentire a colui che le riceve un'indebita imputazione di costi o più frequentemente dell'imposta sul valore aggiunta, mai sostenuti.

Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra soggetti i quali risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il cessionario degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo. In tal caso, infatti, si è al di fuori della fattispecie criminosa della emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa ovvero della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato di cui agli artt. 3 e 4 d.lgs. n. 74 del 2000.

2. Tanto premesso, il Tribunale di Verbania aveva escluso la ricorrenza della diversità soggettiva tra il soggetto che aveva emesso le fatture (la ditta [redacted] ed il soggetto che aveva eseguito le operazioni commerciali descritte nelle fatture (ovverosia le attività legate alla sponsorizzazione dei piloti di rally), coerentemente con l'impostazione accusatoria che attribuiva a [redacted] [redacted] il ruolo di prestanome ed al ricorrente il ruolo di amministratore di fatto della ditta [redacted]. Il ricorrente, infatti, oltre ad essere risultato in possesso della documentazione contabile ed extra-contabile della ditta, era stato anche il referente dei clienti (cioè dei piloti di rally che volevano ottenere una sponsorizzazione) ed il destinatario finale delle somme movimentate sui conti correnti della ditta [redacted]. Per cui, sulla base della impostazione accusatoria, incentrata sulla presenza di un amministratore di diritto e di un amministratore di fatto, il Giudice di primo grado aveva coerentemente escluso l'esistenza di quella necessaria alterità soggettiva, posta a fondamento del delitto contestato, tra l'emittente della fattura e il soggetto che aveva erogato la prestazione oggetto di imposizione fiscale, non potendo tale diversità essere concepita all'interno di uno stesso soggetto giuridico, caratterizzato dalla presenza di un prestanome e di un amministratore di fatto.

In tale contesto, la motivazione della Corte territoriale appare allora carente e contraddittoria, nel contrapporre la ditta individuale [redacted] quale soggetto emittente le fatture, al ricorrente, definito come il reale amministratore delle risorse della ditta individuale intestata alla cognata che agiva non nell'interesse della ditta individuale, bensì nel proprio interesse, senza tuttavia chiarire come tale costruzione sia compatibile, per un verso, con l'impostazione accusatoria, che descrive l'imputato come l'amministratore di fatto della ditta individuale, e, per altro verso, con gli elementi costitutivi della fattispecie delittuosa contestata che presuppongono una diversità soggettiva tra il soggetto

che emette le fatture e il soggetto che eroga le prestazioni oggetto di imposizione fiscale.

Sotto tale profilo, la sentenza impugnata presenta, quindi, una lacuna motivazionale che ne impone l'annullamento, dovendosi al riguardo richiamare la costante e condivisa affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 2, n. 8947 del 16/02/2016, Rv. 265848), secondo cui il giudizio di appello ha la precisa funzione di garantire non solo il controllo della legittimità della progressione processuale e della tenuta logica della motivazione del primo giudice, ma estende il suo sindacato alla analisi del fatto, ovvero delle prove che accertano il fatto, ovviamente nei limiti del devoluto; la dimensione fattuale della vicenda processuale trova infatti la sua definizione ultima proprio nel giudizio di secondo grado, dato che nessuna ulteriore valutazione è consentita in sede di legittimità fuori della (invero residuale) area del travisamento della prova.

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di appello di Torino che tenga conto di quanto sopra indicato.

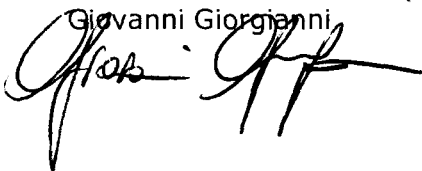
P.Q.M.

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

Così deciso il 14/04/2026.

Il Consigliere estensore

Giovanni Giorgianni



Il Presidente

Gastone Andreatza



Depositata in Cancelleria

Oggi. 13 MAG. 2026



IL CANCELLIERE ESPERTO

Don.ssa Elisabetta Arrabito

