

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

VITO DI NICOLA

- Presidente -

Sent. n. sez. 1374/2025

VITTORIO PAZIENZA

UP - 26/09/2025

EMANUELA GAI

- Relatore -

R.G.N. 16191/2025

LORENZO ANTONIO BUCCA

MARIA BEATRICE MAGRO

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi proposti da:

Filippozi Paolo nato a ARZIGNANO il 21/04/1962

Dall'osto Bruno nato a CASTELGOMBERTO il 11/09/1960

avverso la sentenza del 01/02/2024 della Corte d'appello di Venezia

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 GIUSEPPE SASSONE che ha concluso chiedendo l'inammissibilità dei ricorsi.

udito l'avv. Chiara Ferretto, che ha chiesto l'accoglimento dei ricorsi.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Venezia, in parziale riforma della sentenza pronunciata dal Giudice dell'Udienza preliminare del Tribunale di Vicenza, ha dichiarato non doversi procedere nei confronti di Filippozi Paolo e Dall'Osto Bruno in ordine ai delitti contestati ai capi A e B, in quanto estinti per intervenuta prescrizione, e ha rideterminato la pena, nei confronti degli imputati, nella misura di mesi otto di reclusione e giorni venti di reclusione in relazione ai capi C e D – art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 – perché, quali amministratori della FI.DAL Stampi srl, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto avvalendosi di fatture per operazioni di sponsorizzazione alla Mir Montecchio Calcio AS, in buona parte inesistenti perché sovrastimate, indicavano nella dichiarazione dei redditi relativi all'anno d'imposta 2013 e 2014 elementi passivi fittizi pari a € 25.000 per l'anno d'imposta 2013, di cui 13.000 retrocessi agli imputati, e € 10.000 per l'anno di imposta 2014, di cui 7000 retrocessi agli imputati.



2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso per cassazione il difensore degli imputati e ne chiesto l'annullamento deducendo i seguenti comuni motivi di ricorso.

2.1. Con il primo motivo si chiede l'applicazione della causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto, ai sensi dell'articolo 131 bis cod.pen. come modificato dal decreto legislativo 152/2022 e dall'ulteriore modifica di cui all'art. 13 comma 3, ter d.lgs n. 74 del 2000, introdotto dal decreto legislativo 87 del 2024. Allegano gli imputati la sopravvenuta condotta riparatoria del pagamento del debito tributario, avvenuto integralmente, con versamento dell'ultima rata in data 29 febbraio 2024, per effetto dell'adesione mediante accesso alla cosiddetta "pace fiscale" con conseguente pagamento del debito fiscale riferito a tutte le annualità ivi comprese quelle per cui è intervenuta condanna. Allegano al riguardo dichiarazione rilasciata all'Agenzia delle entrate attestante la regolarità delle domande e la prova dei pagamenti di cui l'ultima rata, che ha comportato l'estinzione dell'intero debito fiscale, pagata il 29 febbraio 2024 successivamente alla data della sentenza di secondo grado.

2.2. Con il secondo motivo si eccepisce la prescrizione del reato di cui al capo C, in relazione agli artt. 157 cod.pen. commesso il 30/09/2024, non essendo intervenuta nelle more il deposito della motivazione della sentenza pronunciata il 02/02/2024.

2.3 Con il terzo motivo si deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1, lett. b) e c) cod.proc.pen. in relazione all'affermazione della responsabilità penale in relazione al delitto di frode fiscale erronea applicazione della legge e difetto di motivazione. In sintesi, argomentano i ricorrenti l'erronea applicazione della legge e il vizio di motivazione laddove i giudici del merito avrebbero ritenuto dimostrata la condotta materiale del reato dalla circostanza delle cosiddette "retrocessioni" di somme agli imputati. Affermare che le somme ricevute dai due imputati ricorrenti a titolo di retrocessione avrebbero rappresentato la retrocessione di parte delle somme oggetto delle fatture utilizzate nelle singole dichiarazioni dei redditi dalla società, significherebbe fondare la colpevolezza su mere presunzioni di natura tributaria che non possono costituire in ambito penale gli unici elementi sui quali fondare la responsabilità potendo assumere, tutt'al più, portata indiziaria. Portata indiziaria fondata su una motivazione illogica in ragione della carenza probatoria in ordine alla circostanza per cui i due imputati non avrebbero svolto alcun ruolo quali membri del consiglio direttivo dell'associazione sportiva, risultando, invece, dal compendio dichiarativo il loro svolgimento di attività quali dirigenti in seno alla associazione sportiva. In definitiva, il quadro accusatorio si baserebbe su una ricostruzione di carattere presuntivo in un contesto in cui sarebbe dimostrata la



circostanza del legittimo conseguimento di un compenso dall'associazione per il fatto per il semplice fatto di avere ciascuno di loro ricoperto negli anni accertati cariche in seno all'associazione sportiva.

2.4. Con il quarto motivo si deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1, lett. b) ed e) cod.proc.pen. in relazione alla motivazione carente sulla prova della parziale inesistenza delle prestazioni indicate nelle fatture e mancata presa in carico degli elementi addotti dalla difesa. Violazione dell'art. 546 lett. e) cod.proc.pen.

2.5. Con il quinto motivo si deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1, lett. b) ed e) cod.proc.pen. in relazione all'elemento soggetto del dolo di evasione.

Il difensore ha depositato memoria scritta con cui, in particolare, ha insistito nell'accoglimento del primo motivo di ricorso ed ha chiesto previo accertamento della particolare tenuità del fatto per effetto della condotta successiva costituita dall'integrale pagamento del debito tributario, l'annullamento della sentenza, se del caso senza rinvio ex art. 620, primo comma, lett. l) cod.proc.pen.

3. Il Procuratore generale ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Seguendo l'ordine logico dei motivi di ricorso, i motivi terzo, quarto e quinto, afferenti all'affermazione della responsabilità penale dei ricorrenti per il delitto di frode fiscale sono inammissibili perché privi di specificità estrinseca, non confrontandosi con la decisione impugnata, ed anche in parte orientati in fatto là dove sono diretti a proporre una alternativa ricostruzione sulle ragioni delle c.d. retrocessioni di somme di denaro.

L'affermazione della responsabilità penale dei ricorrenti, oggetto di doppio conforme accertamento, si fonda su un solido apparato argomentativo che, a sua volta, si fonda sugli atti di indagine e segnatamente la CNR della Guardia di Finanza di Arzignano e allegati, sul processo verbale di constatazione con riguardo alla società FI.DAL.STAMPI srl, di cui i ricorrenti sono amministratori, nonché dall'apporto dichiarativo di dirigenti dell'associazione sportiva in merito all'individuazione dei nominativi dei dirigenti.

Segnatamente sulla scorta del citato compendio probatorio era stato dimostrato che la società FI.DAL.STAMPI srl aveva indicato nelle dichiarazioni fiscali elementi passivi fittizi, utilizzando fatture (una fattura per ciascun anno di imposta) per operazioni oggettive parzialmente inesistenti (sovrapproduzione)



emesse dalla associazione sportiva MIR Montecchio calcio, a titolo di sponsorizzazione. Come dichiarato da Valerio Franco, le sponsorizzazioni ricevute erano per importi considerevolmente più bassi e da altri soggetti dirigenti dell'associazione MIR che non avevano individuato i ricorrenti quali dirigenti della medesima, da cui la conclusione che le somme fatturate dalla associazione sportiva alla Fidal Stampi srl, a titolo di sponsorizzazioni da quest'ultime erogate, fossero state artatamente sovrastimate e corrispondevano dunque ad operazioni in parte oggettivamente inesistenti.

In tale contesto, la questione della rilevanza attribuita alle c.d. retrocessioni di parte delle somme di denaro agli imputati, in quanto compensi per l'attività svolta in seno all'associazione, perde rilievo e ciò in quanto la prova del reato risiede in elementi di prova come sopra esposti, ma, in ogni caso, non si giustificerebbe, nell'ottica difensiva, la retrocessione avente la causale indicata (compenso agli imputati per avere svolto attività in favore dell'associazione sportiva) che, quand'anche dimostrata, avrebbe dovuto essere corrisposta dalla associazione medesima e non già con finanze della società FI.DAL.STAMPI srl, soggetto terzo estranea al rapporto tra l'associazione e i suoi dirigenti.

Contrariamente all'assunto difensiva, la sentenza impugnata poggia su un apparato argomentativo fondato su elementi di prova tratti dal compendio probatorio e non già su presunzioni tributarie.

Quanto poi all'elemento soggettivo, i giudici territoriali sono pervenuti a corretta decisione argomentando la sussistenza del dolo specifico di evasione sulla scorta della consapevolezza in capo agli imputati della parziale fittizietà delle prestazioni indicate nelle fatture utilizzate nella dichiarazione fiscale per esporre elementi passivi fittizi, rappresentandosi il fine di evadere che costituiva il fine della utilizzazione delle due fatture.

Al riguardo, 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 (Sez. 3, n. 37131 del 04/07/2024, Pandolfini, Rv. 287020 – 01).

Il mancato confronto con la decisione impugnata che ha puntualmente risposto alle doglianze difensive, con motivazione congrua e per nulla illogica, priva di specificità i motivi di ricorso afferenti all'affermazione di responsabilità penale.



5. Quanto al secondo motivo di ricorso, in linea generale, deve rammentarsi che è inammissibile il ricorso per cassazione proposto al solo fine di far valere la prescrizione intervenuta tra la lettura del dispositivo e il deposito della motivazione della sentenza e che risulti privo di qualsiasi doglianza idonea a confrontarsi con le ragioni poste a fondamento del provvedimento impugnato, trattandosi di gravame proposto in violazione del criterio di specificità dei motivi enunciato dall'art. 581 cod. proc. pen. e che esula dai casi in relazione ai quali può essere presentato a norma dell'art. 606 cod. proc. pen. (Sez. U, Sentenza n. 33542 del 27/06/2001 Cavalera Rv. 219531 – 01; Sez. 7, n. 38143 del 13/02/2014, Foggetti, Rv. 262616 – 01). Non di meno, come si vedrà infra, per effetto dell'accoglimento del primo motivo di ricorso, va rilevata la prescrizione del reato di cui al capo C), maturata nelle more del giudizio di legittimità.

6. Risulta fondato, per contro, il primo motivo di ricorso con cui si chiede l'applicazione della causa di non punibilità ex art. 131 bis cod.pen., come mod. dal d.lgs n. 150 del 2022 e art. 13 comma 3 ter d.lgs n. 74 del 2000 come mod. dal d.lgs n. 87 del 2024.

Deve preliminarmente rilevarsi che la sentenza di primo grado è stata pronunciata dal Tribunale di Venezia nel 2018, il giudizio di appello è stato celebrato avanti alla Corte d'appello in data 1° febbraio 2024, con motivazione depositata nel febbraio 2025. Dunque, entrambe le sentenze sono intervenute prima della modifica operata dal d.lgs 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.

A ciò si aggiunge che questa Corte ha chiarito che in tema di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, le modifiche apportate all'art. 131-bis cod. pen. dall'art. 1, comma 1, lett. c), d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, operano retroattivamente, derivandone che, in relazione ai procedimenti definiti con sentenza emessa in data anteriore all'entrata in vigore delle predette modifiche, in ragione della natura sostanziale dell'istituto, oltre ad essere questione deducibile per la prima volta nel giudizio di legittimità in quanto non proponibile in precedenza, può essere rilevata dalla Corte anche di ufficio ex art. 609, comma 2, cod. proc. pen., pur in caso di ricorso inammissibile (Sez. 4, n. 9466 del 15/02/2023, Castrignano, Rv. 284133 – 01; Sez. 1, n. 46924 del 13/07/2023, Sassano, Rv. 285408 – 01).

7. Con riguardo ai reati tributari, sul presupposto che tra le condotte susseguenti al reato, che 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., è già stato affermato che tra le condotte susseguenti vi è anche l'integrale o anche parziale adempimento del debito tributario con l'Erario, anche attraverso un piano rateale concordato con il Fisco o l'adesione a provvedimenti relativi alla c.d. rottamazione delle cartelle esattoriali (Sez. 4, n. 14073 del 5/3/2024, Campania).

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".

8. La sentenza impugnata non ha considerato il comportamento successivo al reato che, a seguito del d. lgs. n. 150 del 2022 e dell'art. 13 comma 3 ter del d.lvo n. 74 del 2000 norma integrativa dell'art. 131 bis cod.pen., deve esser valutato nell'ambito del giudizio sulla sussistenza delle condizioni per la concreta applicabilità dell'esimente, rilevando ai fini dell'apprezzamento dell'entità del danno, ovvero come possibile spia dell'intensità dell'elemento soggettivo

La sentenza, pertanto, deve essere annullata con rinvio affinché si proceda ad una nuova valutazione della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 131-bis cod. pen. con limitato riguardo al residuo capo D) in quanto nelle more di questa decisione, il reato di cui al capo C) - contestato al 30/09/20214 - si è estinto per prescrizione, maturata il 30/09/2024.

Ne consegue, per il reato di cui al capo C) l'annullamento va disposto senza rinvio per essere il reato estinto per prescrizione e con rinvio per la valutazione dell'applicabilità della causa di non punibilità ex art. 131 bis cod.pen., ad altra Sezione della Corte d'appello di Venezia per il capo D).

Nel resto i ricorsi vanno dichiarati inammissibili

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, limitatamente al delitto di cui al capo C) perche' il reato e' estinto per prescrizione e con rinvio ad altra sezione della



Corte di appello di Venezia sul punto concernente l'applicabilita' dell'art. 131 bis cod. pen. anche in relazione all'art. 13, comma 3 ter, d.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento al capo D) della rubrica. Dichiara inammissibili i ricorsi nel resto.
Così è deciso, 26/09/2025

Il Consigliere estensore
EMANUELA GAI

Il Presidente
VITO DI NICOLA

