

Penale Sent. Sez. 3 Num. 26236 Anno 2026
Presidente: LIBERATI GIOVANNI
Relatore: GIORGIANNI GIOVANNI
Data Udienza: 26/06/2026

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Galimberti Andrea, nato a Poviglio il 27/02/1954,
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'inammissibilità del ricorso;
udito l'avvocato Angelo Riccio, del foro di Locri, difensore di fiducia di Andrea
Galimberti, che ha concluso per l'annullamento della sentenza.

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 21 maggio 2024, con la quale era stato condannato Andrea Galimberti alla pena di un anno 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 Elaborazioni Contabili s.r.l., avvalendosi di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti indicate nel capo di imputazione, indicava nella dichiarazione annuale dei redditi e relativa all'IVA, per l'anno di imposta 2016, elementi passivi fittizi pari ad euro 25.950,00,

applicando le pene accessorie di legge e la confisca diretta e per equivalente fino alla concorrenza di euro 7.779,00.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Bologna, Andrea Galimberti, tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi.

2.1. Con un primo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., violazione degli artt. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, 43 cod. pen., 125, comma 3, 187, 191, 192, comma 2, 195, 530, commi 1 e 2, 533, comma 1, 546, lett. e), 2020 disp. att. cod. proc. pen., nonché travisamento della prova in ordine agli elementi del reato, oltre ogni ragionevole dubbio, motivazione apparente, manifesta illogicità e contraddittoria.

In sintesi, lamenta la difesa che il Tribunale di Parma, avendo utilizzato ai fini della decisione le dichiarazioni rese dal Brigadiere Michele Di Nuzzo, relativamente a fatti di cui il testimone aveva avuto conoscenza dai suoi colleghi e dalle dichiarazioni dell'imputato, aveva violato le disposizioni di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 195 cod. proc. pen., in quanto avrebbe dovuto disporre l'audizione del Maresciallo Randisi che aveva direttamente eseguito gli accertamenti. Inoltre, il Tribunale di Parma aveva utilizzato le affermazioni valutative e le dichiarazioni contenute nel processo verbale di constatazione, acquisite in violazione degli artt. 64 e 65 cod. proc. pen. 220 disp. att. cod. proc. pen. e, dunque, inutilizzabili ai sensi dell'art. 191 cod. proc. pen.

Contesta, pertanto, la motivazione meramente apparente resa dalla Corte di appello in proposito che utilizza un compendio indiziario non provvisto di gravità, precisione e concordanza, mancando la prova del dolo, posto che la Elaborazioni Contabili s.r.l. aveva realmente effettuato l'attività di trasloco, come emerge dalla durata del contratto di locazione e dall'avvenuto cambiamento di sede legale, elementi non considerati nella sentenza impugnata, che non ha dimostrato la consapevolezza in capo all'imputato di partecipare alla frode fiscale attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Aggiunge la difesa che il fatto che la MP s.r.l. fosse una cartiera, la mancanza di un contratto scritto relativo al trasloco ed il fatto che il prezzo del trasloco non fosse stato corrisposto non valevano a dimostrare che il trasloco non fosse mai avvenuto, né che l'imputato fosse consapevole che la MP s.r.l. era una cartiera, dato che il servizio non era stato pagato per l'inadempimento della MP s.r.l. e che il diritto del cessionario di annotare la fattura nelle proprie scritture contabili matura indipendentemente dal pagamento.

2.2. Con un secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., violazione degli artt. 131-bis, 133, 2 cod. pen., 13, comma 3-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, 25 Cost., 6 e 7 CEDU.

Lamenta la difesa che la sentenza impugnata ha ritenuto di applicare la disciplina speciale di cui al comma 3-ter dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, anziché già la novellata disciplina più favorevole al reo di cui all'art. 131-bis cod. pen., applicabile con effetto retroattivo, nonostante l'esistenza di tutti i presupposti, vale a dire a) modalità della condotta, non reiterata, b) esiguità del preteso danno erariale, c) limitata situazione di pericolo in ragione dell'unico episodio mai ripetuto, d) non abitualità.

Aggiunge la difesa che il Tribunale di Parma, nel passo della motivazione relativo al trattamento sanzionatorio, aveva ritenuto che l'evasione realizzata fosse di "contenuta entità", avendo comportato un vantaggio di particolare tenuità.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso è inammissibile, sia perché sorretto in parte da argomenti nuovi o comunque solo genericamente prospettati nei motivi di appello, sia perché, in ogni caso, manifestamente infondato, esponendo censure generiche ed in fatto non consentite in sede di legittimità, poiché riproductive di deduzioni già adeguatamente vagliate e disattese con corretti argomenti giuridici dai giudici di merito.

1.1. Ed invero, la censura relativa alla violazione della disposizione di cui all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. è nuova, tanto che non risulta riportata nel riepilogo dei motivi di appello, che non è stato contestato con il ricorso per cassazione; in proposito, va dunque ricordato che non sono deducibili con il ricorso per cassazione questioni che non abbiano costituito oggetto di motivi di gravame, dovendosi evitare il rischio che in sede di legittimità sia annullato il provvedimento impugnato con riferimento ad un punto della decisione che è stato intenzionalmente sottratto alla cognizione del giudice di appello, con conseguente inconfigurabilità di un vizio di motivazione (Sez. 2, n. 34044 del 20/11/2020, Tocco, Rv. 280306; Sez. 2, n. 29707 del 08/03/2017, Galdi, Rv. 270316).

1.2. In ogni caso, tale censura è anche manifestamente infondata.

La giurisprudenza di legittimità è ferma, infatti, nel ritenere che, in materia di attività ispettive di vigilanza di natura amministrativa, il presupposto per l'operatività dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., e, quindi, il momento a partire dal quale, nel corso di tale attività, sorge l'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale è quello nel quale è possibile attribuire rilevanza penale al fatto, emergendone tutti gli elementi costitutivi, anche se

ancora non possa essere ascritto a persona determinata (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Raineri, Rv. 220291; nello stesso senso, Sez. 3, n. 31223 del 04/06/2019, Di, Rv. 276679; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599; Sez. 2, 13/12/2005, n. 2601, Cacace, Rv. 233330). Peraltro, la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. rimanda (Sez. 3, n. 9977 del 21/11/2019, dep. 2020, Dichiarà, Rv. 278423). Diversamente opinando, si giungerebbe a ritenere l'inutilizzabilità di tutti i risultati probatori e degli altri risultati della verifica dopo la comunicazione della notizia di reato, situazione, all'evidenza priva di fondamento. Non, dunque, la generica violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. può essere dedotta, occorrendo la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità con riguardo ai singoli atti compiuti dalla Guardia di finanza e riportati nel processo verbale di constatazione redatto dalla medesima (Sez. 3, n. 26527 del 11/04/2024, Gobbo, Rv. 286792).

Ora, il ricorrente non spiega in modo specifico quali siano le violazioni processuali presenti nel processo verbale di constatazione e il momento in cui tali violazioni siano venute in essere, rispetto al momento in cui è emersa, in tutti i suoi elementi costitutivi, la rilevanza penale del fatto, operando un riferimento del tutto generico alle violazioni di cui agli artt. 64 e 65 cod. proc. pen., senza alcun ulteriore sviluppo argomentativo in proposito.

1.3. E' parimenti priva di fondamento la censura relativa alla violazione dell'art. 195 cod. proc. pen., anch'essa nuova o comunque solo genericamente prospettata nei motivi di appello. Deve, infatti, essere ricordato come, in tema di prova testimoniale, l'inutilizzabilità della dichiarazione "de relato" resa dal testimone deriva esclusivamente dall'inosservanza dell'art. 195, comma 1, cod. proc. pen., nel caso in cui il giudice, su richiesta della parte, non abbia disposto l'esame della fonte diretta, ma non anche, in assenza di tale richiesta, dal mancato esercizio, da parte del giudice, del potere d'ufficio di cui all'art. 507 cod. proc. pen., richiamato dall'art. 195, comma 2, cod. proc. pen. (Sez. 6, n. 31911 del 14/07/2025, S., Rv. 288820). Non risulta che tale richiesta sia stata avanzata da alcuna delle parti e disattesa dal giudice nel giudizio di merito.

1.4. Discende, pertanto, a cascata dai sovra esposti rilievi la manifesta infondatezza del primo motivo di ricorso circa la motivazione meramente apparente della sentenza impugnata in ordine alla inesistenza delle operazioni di trasloco cui erano relative le fatture contestate in imputazione perché relative ad elementi passivi fittizi, avendo la Corte di appello richiamato, senza vizi logici,

plurime circostanze dimostrative della inesistenza delle operazioni commerciali sottese alle fatture oggetto di contestazione (genericità della descrizione delle prestazioni, mancata stipula di un atto scritto, fatture non pagate, senza l'emissione di note di credito, omessa assunzione di iniziative per il pagamento delle fatture, incoerenza tra l'oggetto delle fatture e l'unico documento di trasporto emesso da MP s.r.l., riportante la causale di vendita e non di trasloco; mancata presentazione di dichiarazioni fiscali e mancato versamento di imposte da parte della società MP s.r.l. che aveva eseguito la prestazione fatturata, priva peraltro di forza lavoro e coinvolta nell'ambito di un sodalizio criminale finalizzato alla sistematica emissione di fatture per operazioni inesistenti), non attaccate dal ricorrente con specifiche censure.

2. E' manifestamente infondato anche il secondo motivo di ricorso.

Innanzitutto, il ricorrente erroneamente lamenta che la sentenza impugnata avrebbe illegittimamente ritenuto di applicare la disciplina speciale di cui al comma 3-ter dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, anziché la disciplina più favorevole al reo di cui all'art. 131-bis cod. pen., come novellato dalla riforma Cartabia, applicabile con effetto retroattivo, nonostante l'esistenza di tutti i presupposti normativi.

Questa Corte, invero, ha avuto modo a più riprese di puntualizzare (Sez. 3, n. 12802 del 10/02/2026, Mercurio, non mass.) che – in attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, con la quale, all'art. 20, comma 1, lett. b), n. 2, il Governo delegato è stato incaricato, quanto alle sanzioni penali, di «attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto» – l'art. 13, comma 3-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ha stabilito che «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».

Il d.lgs. n. 87 del 2024, attuativo della legge delega, ha dunque stabilito che gli autori dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 possano beneficiare della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto non solo in

ragione degli ordinari criteri indicati nell'art. 131-bis cod. pen., ma anche di ulteriori indici, quelli appena richiamati, peraltro da valutare "in modo prevalente": ossia, assegnando loro una più specifica portata dimostrativa, proprio in ragione della natura degli illeciti interessati e del bene giuridico tutelato dalle relative disposizioni (Sez. 3, n. 22076 del 13/03/2025, Meo, non mass.).

E' stato precisato, inoltre, che la richiamata norma di cui all'art. 13, comma 3-ter, del d.lgs. 74 del 2000 ha natura sostanziale e non esclusivamente processuale ed è stata, quindi, ritenuta applicabile ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore (Sez. 3, n. 41528 del 16/12/2025, Mastrominico, non mass.).

Tanto premesso, la sentenza impugnata ha escluso l'applicabilità della causa di esclusione della punibilità, in ragione della non modesta entità del debito tributario non assolto, rimarcando nel contempo il mancato pagamento, anche parziale, dell'obbligazione tributaria e la circostanza della insussistenza di una situazione di crisi.

La Corte di appello ha, dunque, senza vizi logici, ritenuto che, sulla base dei due «indici-requisiti» della modalità della condotta e dell'esiguità del danno e del pericolo, rimarcando il non trascurabile importo di imposte evase, fosse insussistente l'«indice-criterio» della particolare tenuità dell'offesa, sottolineando anche, sotto il profilo della condotta susseguente al reato, il mancato pagamento, anche parziale, del debito tributario e l'assenza di una situazione di crisi quale concausa del mancato pagamento delle imposte dovute.

In quanto sorretto da considerazioni coerenti con i dati oggettivi acquisiti e comunque non manifestamente illogiche, il giudizio della Corte territoriale sul punto non presta, dunque, il fianco alle doglianze difensive, formulate invero in termini generici e rivalutativi.

5. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, non può che concludersi nel senso dell'inammissibilità del ricorso, da ciò conseguendo per il ricorrente l'onere delle spese del procedimento, nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in tremila euro, esercitando la facoltà introdotta dall'art. 1, comma 64, l. n. 103 del 2017, di aumentare oltre il massimo la sanzione prevista dall'art. 616 cod. proc. pen. in caso di inammissibilità del ricorso, considerate le ragioni dell'inammissibilità stessa come sopra indicate.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle ammende.

Così è deciso, 26/06/2026

Il Consigliere estensore

Il Presidente