

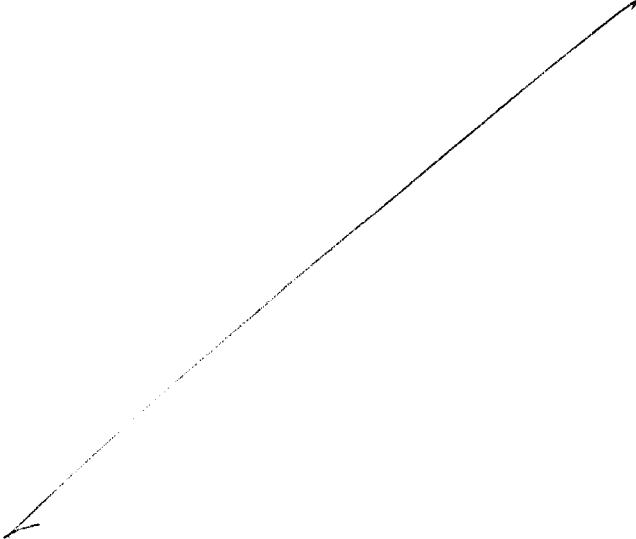
Penale Sent. Sez. 3 Num. 31788 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: LIBERATI GIOVANNI
Data Udienza: 18/06/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Gallina Marco, nato a Verona il 4/11/1971

avverso la sentenza del 10/4/2025 della Corte d'appello di Venezia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;
lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Antonio Costantini, che ha concluso chiedendo di dichiarare inammissibile
il ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 10 aprile 2025 la Corte d'appello di Venezia ha rigettato l'impugnazione proposta da Marco Gallina nei confronti della sentenza dell'11 febbraio 2021 del Tribunale di Verona con la quale, per quanto ora rileva, lo stesso Gallina era stato condannato alla pena di un anno di reclusione perché dichiarato responsabile del reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 (ascrittogli per avere, quale amministratore unico della S.r.l. Multiservizi e a fine di evasione, omesso di presentare le dichiarazioni iva e ires per l'anno d'imposta 2012 a fronte di ricavi non dichiarati pari a 359.176,97 euro; in Verona, il 31 ottobre 2013; capo C della rubrica).

2. Avverso tale sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, mediante l'Avvocato Davide Tirozzi, che lo ha affidato a quattro motivi.

2.1. Con un primo motivo si denuncia, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'errata applicazione dell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 e un vizio della motivazione, con riferimento sia alla sussistenza del dolo specifico di evasione, sia alla consapevolezza in capo al ricorrente dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta e non versata e del, correlato, superamento della soglia di punibilità.

La Corte d'appello, nel richiamare l'orientamento interpretativo di cui alla sentenza n. 38802 del 2024 di questa stessa Terza Sezione, aveva dato atto solamente dell'entità significativa del superamento della soglia di punibilità e non anche della piena consapevolezza da parte dell'imputato dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta, pur trattandosi di presupposto indefettibile per poter ravvisare il dolo specifico di evasione (che postula la consapevolezza dell'imposta dovuta e anche dell'entità del superamento della soglia di punibilità). Tale lacuna argomentativa sarebbe assai rilevante tenendo conto del fatto che la quantificazione di ricavi e costi era stata effettuata dalla Guardia di Finanza nel corso dell'accesso ispettivo, sulla base della documentazione autonomamente raccolta, non essendo stata consegnata dal contribuente.

La sottolineatura, da parte della Corte d'appello, del mancato pagamento delle imposte, ancora al momento dell'esame del ricorrente in dibattimento, ossia nel 2018, sarebbe irrilevante, non potendo da tale circostanza trarsi la prova del dolo specifico di evasione al momento precedente della omissione della dichiarazione, mentre difettavano elementi ulteriori, quali il mancato pagamento postumo dell'imposta in tempi ragionevoli e la reiterazione dell'omissione per più annualità, da cui ricavare il dolo specifico di evasione (si richiama la sentenza n. 44170 del 2023).

2.2. Con il secondo motivo si lamenta, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., la violazione ed errata applicazione degli artt. 533 e 192, commi 1 e 2, cod. proc. pen. e dell'art. 27 Cost., con riferimento alla valutazione delle risultanze istruttorie in ordine all'ammontare dell'imposta evasa, e il travisamento della deposizione del teste Faccioli.

Si censura, in particolare l'accertamento del volume d'affari e, quindi, del superamento della soglia di punibilità, in quanto fondato su una ricostruzione incompleta e presuntiva, come dichiarato anche dal teste Faccioli della Guardia di Finanza, che aveva riferito della mancanza di tutta la documentazione contabile e della mancata elencazione puntuale di tutte le fatture. Si denuncia, sul punto, un travisamento di dette dichiarazioni da parte della Corte d'appello, che aveva escluso che le stesse esprimessero un dubbio sulla esaustività della documentazione acquisita, ritenendo che si riferissero solo alle modalità di riepilogo delle fatture attive nella tabella riassuntiva del processo verbale di constatazione, benché il testimone si fosse espresso chiaramente sulla incompletezza della documentazione, con il conseguente travisamento del risultato probatorio, oltre che una indebita inversione dell'onere della prova laddove era stata affermata l'esistenza di un onere per l'imputato di fornire documentazione aggiuntiva nel corso dell'accesso ispettivo o in giudizio.

2.3. Con il terzo motivo si deduce, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la violazione degli artt. 99, comma 4, e 69 cod. pen. e un ulteriore vizio della motivazione, con riferimento alla erroneità della applicazione della recidiva reiterata e al giudizio di bilanciamento tra circostanze eterogenee, per l'indebito utilizzo del dato della commissione di reati successivi a quello da giudicare, con condanne pronunciate nel 2015, 2016, 2017 e 2022, che non potevano aver accresciuto la capacità a delinquere del ricorrente al momento del fatto e dunque non potevano essere considerati né per l'applicazione della recidiva né per il giudizio di bilanciamento, sottolineando anche la eterogeneità dei propri precedenti.

2.4. Infine, con il quarto motivo si lamenta, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la violazione degli artt. 62-bis, 69, 99 e 133 cod. pen., 12 d.lgs. n. 74 del 2000, 125 e 546 cod. proc. pen., con riferimento alla determinazione del trattamento sanzionatorio, sottolineando anche come la eventuale esclusione della recidiva determinerebbe un diverso computo del termine massimo di prescrizione e la conseguente estinzione del reato per decorso del relativo termine massimo.

3. Il Procuratore Generale ha concluso sollecitando la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, sottolineando l'adeguatezza e la logicità della motivazione sia in ordine alla determinazione dell'imposta evasa, con esclusione

del dedotto travisamento della prova sul punto, sia a proposito dell'elemento soggettivo, e anche la genericità e la manifesta infondatezza dei rilievi in ordine alla recidiva, al giudizio di bilanciamento e alla determinazione della pena, evidenziando la corretta sottolineatura da parte della Corte d'appello della comune matrice lucrogenetica delle fattispecie che avevano interessato il percorso criminale del ricorrente.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

2. Il primo motivo, mediante il quale è stata denunciata l'errata applicazione dell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 e un vizio della motivazione, con riferimento al dolo specifico di evasione e alla consapevolezza dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta e del conseguente superamento della soglia di punibilità, è infondato.

Deve, anzitutto, evidenziarsi che i giudici di merito, contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, nel recepire gli esiti degli accertamenti ispettivi svolti dalla Guardia di Finanza sulla S.r.l. Multiservizi, amministrata dal ricorrente, non hanno affatto fondato la determinazione dell'imponibile e dell'imposta evasa e, con essa, l'accertamento del superamento della soglia di punibilità, su presunzioni o accertamenti induttivi, bensì su quanto risultante dalle fatture attive e passive rinvenute nel corso della verifica fiscale nella sede sociale e presso l'abitazione dell'amministratore, che, pur presente, non ha allegato o fornito elementi o documenti ulteriori idonei a determinare diversamente ricavi e costi e, quindi, anche l'imponibile e l'imposta evasa, cosicché l'accertamento dell'ammontare di quest'ultima e del conseguente superamento della soglia di punibilità non risulta affatto fondato su presunzioni o valutazioni ipotetiche, né su un travisamento delle risultanze istruttorie, in particolare delle dichiarazioni del teste Faccioli (denunciat con il secondo motivo di ricorso), bensì su dati documentali univoci e, comunque, non contestati.

Quanto all'elemento soggettivo, in particolare al dolo specifico di evasione, che, ad avviso del ricorrente, sarebbe stato desunto solamente, in modo illogico, dall'ammontare dell'imposta evasa, la Corte territoriale, oltre a sottolineare la pregnanza di tale dato in ragione del rilevante scostamento dalla soglia di punibilità applicabile al momento della consumazione del reato (superata di 61.39,95 euro per l'ires e di 38.678,92 euro per l'iva), richiamando l'orientamento interpretativo secondo cui la prova del dolo specifico di evasione può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del contribuente obbligato, dell'esatto

ammontare dell'imposta dovuta, anche solo nella forma del dolo eventuale (Sez. 3, n. 38802 del 25/09/2024, Nuzzolese, Rv. 286950 - 01; Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016, V., Rv. 267022 - 01), ha anche sottolineato il successivo protratto inadempimento dell'obbligo tributario, richiamando l'orientamento secondo cui il dolo specifico di evasione può essere desunto anche dal totale o quasi totale inadempimento dell'obbligo tributario, protratto per un periodo antecedente, concomitante e successivo alla data di perfezionamento del fatto tipico, salva la sussistenza di elementi idonei a ingenerare dubbi al riguardo (Sez. 3, n. 665 del 18/11/2025, dep. 2026, Varacalli, Rv. 289260 - 01; Sez. 3, n. 36765 del 30/05/2024, Ferrara, Rv. 286999 - 02; Sez. 3, n. 16469 del 28/02/2020, Veruari, Rv. 278966 - 01), in tal modo evidenziando la chiara finalità evasiva sottostante la condotta, non solamente sulla base del superamento della soglia di punibilità o dell'entità di tale scostamento, bensì anche di elementi ulteriori, dai quali è stata tratta in modo non illogico la convinzione che l'omissione era finalizzata all'evasione.

Si tratta di considerazioni logiche, coerenti con l'orientamento affermato nella sentenza di n. 4410 del 2023 di questa Sezione (Sez. 3, n. 44170 del 04/07/2023, Marra, Rv. 285221 - 01, secondo cui la mera consapevolezza dell'entità dell'imposta evasa non è sufficiente a provare la sussistenza del dolo specifico, richiesto per la configurabilità del reato, essendo necessario, a tal fine, che ricorrano elementi ulteriori, quali il mancato pagamento postumo di tale imposta in tempi ragionevoli o la reiterazione dell'omissione per più anni, dai quali possa essere tratta la convinzione che l'omissione sia finalizzata all'evasione; v. anche, nel medesimo senso, Sez. 3, n. 4333 del 04/12/2025, dep. 2026, Fosca, Rv. 289133 - 01; Sez. 3, n. 36765 del 30/05/2024, Ferrara, Rv. 286999 - 02, cit.; Sez. 3, n. 16469 del 28/02/2020, Veruari, Rv. 278966 - 01, cit.), orientamento che il Collegio condivide e ribadisce, e che sono fondate su una corretta considerazione, secondo *l'id quod plerumque accidit*, di elementi indiziari, sulla base dei quali, secondo il criterio generale di cui all'art. 192, comma 2, cod. proc. pen., può essere provato il dolo di evasione, purché essi siano gravi precisi e concordanti, come nel caso in esame, laddove la finalità evasiva che ha animato la condotta non è stata desunta solamente dalla mera omissione dichiarativa, ma anche dalla entità delle imposte evase, dal rilevante superamento della soglia di punibilità e dal mancato pagamento postumo, neppure in misura parziale o attraverso strumenti alternativi, di dette imposte.

Ne consegue l'infondatezza dei rilievi sollevati dal ricorrente con il primo motivo di ricorso, per essere stato ravvisato il dolo specifico di evasione a seguito di un esame logico di una pluralità di elementi dimostrativi di tale finalità e non solo sulla base della contestata omissione dichiarativa o del superamento della soglia di punibilità.

3. Il secondo motivo, con cui è stata denunciata la violazione ed errata applicazione degli artt. 533 e 192, commi 1 e 2, cod. proc. pen. e dell'art. 27 Cost., con riferimento alla valutazione delle risultanze istruttorie in ordine all'ammontare dell'imposta evasa, e il travisamento della deposizione del teste Faccioli sul medesimo punto, è anch'esso infondato.

Va, anzitutto, osservato che si è in presenza di una "doppia conforme" statuizione di responsabilità, il che limita i poteri di rinnovata valutazione della Corte di legittimità, nel senso che, ai limiti conseguenti all'impossibilità per la Corte di cassazione di procedere a una diversa lettura dei dati processuali o a una diversa interpretazione delle prove, perché è estraneo al giudizio di cassazione il controllo sulla correttezza della motivazione in rapporto ai dati probatori, si aggiunge l'ulteriore limite in forza del quale neppure potrebbe evocarsi il tema del "travisamento della prova", a meno che il giudice di merito abbia fondato il proprio convincimento su una prova che non esiste o su un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale. Non è questo però il caso: il ricorrente, infatti, non lamenta che i giudici del merito abbiano fondato il proprio convincimento su una prova che non esiste o su un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale, ma pretende una diversa lettura degli elementi probatori, laddove censura l'attendibilità del suddetto teste Faccioli (in ordine alla completezza ed esaustività della documentazione contabile esaminata e, dunque, dell'accertamento di ricavi e costi), che, invece, è stata oggetto di attento vaglio in entrambi i gradi di giudizio con motivazione giuridicamente corretta e immune da vizi logici e, dunque, incensurabile in questa sede, tantomeno sul piano dell'apprezzamento delle prove dichiarative.

Come già evidenziato al par. 2, la Corte d'appello ha sottolineato che tale teste dichiarò che il calcolo dell'imponibile e delle imposte era stato effettuato esclusivamente sulla base delle fatture attive e passive reperite nel corso degli accessi presso la sede della società e l'abitazione del ricorrente, che non fornì in tali occasioni agli operanti altri documenti contabili o fiscali, spiegando anche che l'affermazione di tale teste, secondo cui alcune fatture non erano state elencate puntualmente nel processo verbale di constatazione, sottolineata anche nel ricorso per cassazione a sostegno della deduzione del travisamento di tali dichiarazioni testimoniali (e della conseguente inesatta ricostruzione di imponibile e imposta evasa), attiene solamente alla mancata redazione di un elenco analitico di tutte le fatture attive (come invece avvenuto per quelle passive), che sono state riportate solo in una tabella sintetica nella quale ne sono indicati ammontare totale, imponibile e iva, dopo, però, essere state esaminate una per una (cfr. pagg. 10 e 11 della sentenza impugnata, nella quale sono stati riportati anche i passi rilevanti della deposizione del teste Faccioli).

Non vi è stato, dunque, alcun travisamento delle prove, tantomeno di tali dichiarazioni, che sono state apprezzate correttamente dai giudici di merito, senza, certamente, attribuire loro un significato incontestabilmente diverso da quello reale, bensì spiegandone in modo chiaro e pienamente logico l'esatta portata, soprattutto quanto alla esattezza della determinazione di ricavi e costi d'impresa, con la conseguente insussistenza del travisamento dedotto (tra l'altro in modo generico, senza neppure allegare al ricorso il verbale dell'esame testimoniale di cui è stato denunciato il travisamento, come, invece, necessario per il compiuto esame della doglianza, cfr. Sez. 2, n. 20677 del 11/04/2017, Schioppo, Rv. 270071 - 01; Sez. 4, n. 46979 del 10/11/2015, Bregamotti, Rv. 265053 - 01).

4. Il terzo motivo, con cui si deduce la violazione degli artt. 99, comma 4, e 69 cod. pen. e un ulteriore vizio della motivazione, con riferimento alla erroneità sia della applicazione della recidiva reiterata sia del giudizio di bilanciamento tra circostanze eterogenee, per l'indebito utilizzo del dato della commissione di reati successivi a quello da giudicare, con condanne pronunciate nel 2015, 2016, 2017 e 2022, che non potevano aver accresciuto la capacità a delinquere del ricorrente al momento del fatto e dunque non potevano essere considerati né per l'applicazione della recidiva né per il giudizio di bilanciamento, è manifestamente infondato.

Nel confermare il giudizio di accresciuta pericolosità del ricorrente sotteso all'applicazione della recidiva la Corte d'appello non ha affatto considerato condotte successive a quella da giudicare, avendo chiaramente ed espressamente considerato solo quelle anteriori (del 1993 per diserzione; del 1994 per emissione di assegni a vuoto; del 1995, 1996 e 1997 per oltraggio a pubblico ufficiale; del 2002 per falso in scrittura privata; dello stesso anno per dieci contestazioni del delitto di cui all'art. 73 d.P.R. 309/90; del 2012 per lesioni personali; del 2012 per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti; del 2013 per minaccia; cfr. pagg. 4 e 5 della sentenza impugnata), sottolineando il legame tra i fatti precedenti, alcuni della stessa indole e commessi anche dopo l'espiazione di pene detentive, traendone in modo logico e senza considerare condotte successive a quelle in esame una più intensa pericolosità dell'imputato, indicativa di una persistente inclinazione al delitto, idonea a giustificare l'applicazione della recidiva: si tratta di motivazione pienamente idonea e immune dal vizio denunciato, non essendo state considerate successive ed essendo state attentamente analizzate solo quelle precedenti, della eterogeneità di alcune delle quali è stato adeguatamente tenuto conto.

Le condotte successive sono, invece, state correttamente considerate nel giudizio di bilanciamento tra le circostanze attenuanti generiche e la recidiva, sottolineando, oltre alle ricordate condanne precedenti, quelle successive (del

2015 per violazione delle norme sulla igiene e sicurezza del lavoro, del 2016 per molestie, dello stesso anno per furto in abitazione, del 2017 per altre violazioni delle norme sulla igiene e sicurezza del lavoro, del 2022 per tentata estorsione e rapina), traendone, in modo logico e argomentato, un giudizio negativo sulla personalità del ricorrente, tale da giustificare la conferma del giudizio di bilanciamento in termini di equivalenza, per il quale è sufficiente che il giudice dimostri di avere considerato ed esaminato gli elementi enunciati nell'art. 133 cod. pen. e gli altri dati significativi, apprezzati come assorbenti o prevalenti su quelli di segno opposto (Sez. 2, n. 3610 del 15/01/2014, Manzari, Rv. 260415 – 01).

5. Il quarto motivo, con cui si lamenta la violazione degli artt. 62-*bis*, 69, 99 e 133 cod. pen., 12 d.lgs. n. 74 del 2000, 125 e 546 cod. proc. pen., con riferimento alla determinazione del trattamento sanzionatorio, sottolineando che la eventuale esclusione della recidiva determinerebbe un diverso computo del termine massimo di prescrizione, è anch'esso manifestamente infondato, essendo stati, come osservato al precedente par. 4, correttamente ribaditi sia l'applicazione della recidiva, sia il giudizio di bilanciamento tra tale circostanza aggravante e le circostanze attenuanti generiche, con la conseguente altrettanto corretta esclusione della estinzione del reato per prescrizione, per effetto della considerazione nel computo del relativo termine della recidiva, con la conferma del trattamento sanzionatorio.

6. Il ricorso deve, dunque, essere rigettato a cagione della infondatezza del primo e del secondo motivo e della inammissibilità di quelli restanti.

Al rigetto del ricorso consegue, ex art. 616 cod. proc. pen., l'onere delle spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.
Così deciso il 18/6/2026