

Penale Sent. Sez. 3 Num. 29489 Anno 2026
Presidente: LIBERATI GIOVANNI
Relatore: BATTISTINI MASSIMO
Data Udiencia: 19/06/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Stefano Cristian, nato il 05/06/1984 a Reggio Emilia

avverso la sentenza del 18/11/2025 della Corte di appello di Bologna

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 Giuseppe Sassone, il quale ha chiesto l'annullamento con rinvio con riguardo alla pena sostitutiva e l'inammissibilità del ricorso per il resto;

lette le conclusioni del difensore, Avv. Stefano Molinari, il quale ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza indicata in epigrafe la Corte di appello di Bologna ha confermato la sentenza del Tribunale di Parma del 17 settembre 2024, con la quale Cristian Stefano era stato condannato per il delitto di cui all'art. 10-*quater*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



d.lgs. 9 marzo 2000, n. 74, alla pena di anni due di reclusione, oltre pene accessorie.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, articolato in quattro motivi di impugnazione.

2.1 Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta violazione di legge e vizio di motivazione. Deduce che: è vero, come descritto nelle motivazioni della Corte di appello, che la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 140 del 15 novembre 2017 ha negato che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario sulla base di quanto disposto dall'art. 17, comma 1, d.lgs. n. 241 del 1997 (modificato dall'art. 3 del d.l. 24 luglio 2017, n. 50); l'Agenzia delle entrate nella sua "risoluzione" ha deciso che i contratti di accollo eseguiti dopo il 15 novembre 2017 non possono essere ritenuti validi e devono essere sanzionati; i contratti di accollo stipulati con la Service Enterprise s.r.l. sono stati effettuati tutti nell'anno 2018; secondo la Corte di appello, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso e ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge; tuttavia, la Corte di cassazione è tranciante nell'affermare che le note dell'Agenzia delle Entrate hanno valore nullo rispetto alle leggi.

Deduce, inoltre, che: la Corte di appello afferma che può escludersi la portata innovativa all'art. 1 d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019 n. 157; la Corte di appello non ha minimamente fatto riferimento all'art. 1 del d.l. 30 dicembre 2019 n. 219, riguardante la materia della compensazione, in vigore dal 18 gennaio 2024 e oggetto di specifico motivo di appello, nemmeno per disapplicarlo, così rendendo la sentenza sul punto priva di motivazione.

2.2 Con il secondo motivo lamenta vizio di motivazione. Deduce che, contrariamente a quanto affermato dalla Corte di appello, il quadro normativo prospettato è di difficile lettura e che la Corte territoriale doveva applicare l'esimente di cui all'art. 15 d.lgs. n. 74 del 2000 per mancanza di dolo, anche alla luce del fatto che il commercialista della Service Enterprise, di cui egli era legale rappresentante, ha dichiarato di essere stato il primo a non ritenere vincolante il parere dell'Agenzia delle Entrate e di aver lui stesso indicato lo strumento dell'accollo per queste operazioni.

2.3 Con il terzo motivo lamenta vizio di motivazione. Deduce che: nel corso del controllo fiscale è stata presentata della documentazione; i fogli di presenza

dei dipendenti presentavano le anomalie rilevate dalla Guardia di Finanza; egli, da subito, affermava che era stato allegato il file sbagliato e che il responsabile del progetto era il sig. Gabriele Mela; il Mela non è stato escusso dalla Guardia di Finanza ma è stato esaminato nel processo in qualità di teste; i due progetti asseverati sono stati prodotti in udienza, insieme ai *files* corretti dei fogli presenza, che il Mela ha riconosciuto; i giudici di merito hanno omesso e/o travisato completamente la fondamentale deposizione del testimone della difesa Gabriele Mela che rende non provato il reato contestato; qualora si entri nel merito della valutazione del progetto ai fini della sua ammissibilità al credito di imposta la giurisprudenza di merito ha più volte affermato l'illegittimità di atti impositivi che scaturiscono dall'esercizio di una discrezionalità tecnica non fondata sul parere dell'organo tecnico preposto.

2.4 Con il quarto motivo lamenta vizio di motivazione. Deduce che egli, con memoria ex art. 121 cod. proc. pen., ha espresso il proprio consenso alla sostituzione della pena detentiva con talune delle pene sostitutive e che la Corte di appello, nel confermare la sentenza di primo grado, nulla dice al riguardo.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è inammissibile.
2. Il primo motivo di ricorso è inammissibile.

Secondo i giudici di merito la Service Enterprise S.r.l., di cui è legale rappresentante l'odierno ricorrente, nella qualità di acollata (debitrice che trasferiva l'onere) stipulava quattro contratti di accollo nell'anno 2018 con le società BIC S.r.l.s., NGS S.r.l.s., SP S.r.l.s. e KERA Wellness S.r.l., società accollanti (creditrice). La Service Enterprise S.r.l. compensava, così, debiti fiscali propri per un totale di euro 33.732,25 con crediti che le società accollanti vantavano verso l'Erario. Secondo gli accertamenti compiuti da Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate, i crediti utilizzati per estinguere i debiti della Service Enterprise S.r.l. erano inesistenti. In punto di dolo dello Stefano si rilevava l'anomalia economica riscontrata nei contratti di accollo: a fronte dell'estinzione del debito tributario tramite compensazione, la Service Enterprise S.r.l. si impegnavo a corrispondere alla controparte soltanto il 50% del valore del credito utilizzato. Sempre secondo i giudici di merito, se il credito fosse stato realmente esistente difficilmente il creditore avrebbe accettato di ricevere un pagamento pari solo al 50% della posta creditoria, circostanza che riscontrava il fatto che il credito era stato artificiosamente creato. Lo Stefano aveva compensato non solo crediti che non avrebbe potuto compensare (perché

vantati da altri soggetti), ma anche crediti inesistenti. In particolare, l'illegittimità dell'operazione poteva considerarsi nota poiché i contratti erano stati stipulati nell'anno 2018, dopo la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 140 del 15 novembre 2017, la quale aveva chiarito l'impossibilità di operare la compensazione tra debiti e credito appartenenti a soggetti giuridici diversi. Veniva, poi, accertato l'utilizzo da parte della Service Enterprise S.r.l. di crediti fiscali inesistenti derivanti da presunti progetti di ricerca e sviluppo per gli anni di imposta 2020 e 2021 e che nell'anno d'imposta 2021 la società non aveva versato le somme dovute utilizzando in compensazione credito di imposta inesistente per complessivi euro 195.575,00 relativo a un (presunto) progetto di ricerca e sviluppo riportato nella dichiarazione fiscale dell'anno 2018.

La Corte di appello, nel dare risposta ai motivi di appello, ha evidenziato, in estrema sintesi, che: la preclusione alla compensazione di debiti tributari mediante credito di un accollante è incontrovertita nella giurisprudenza di legittimità, sia tributaria sia penale, anche anteriormente all'esecuzione della compensazione oggetto della contestazione; tale esclusione si fonda sul pacifico principio secondo cui la compensazione tributaria può essere eseguita solo per i debiti (e i contrapposti crediti) esistenti tra i medesimi soggetti; il disposto dell'art. 8, comma 1, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) non consente il superamento dei requisiti strutturali della compensazione tributaria e un'estensione di essa al di fuori dei limiti nei quali essa è esplicitamente regolata; la giurisprudenza tributaria ha escluso la portata innovativa dell'art. 1 d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157; la giurisprudenza penale di questa Corte, anteriormente alla realizzazione delle condotte, aveva affermato il principio che la compensazione potesse avvenire unicamente tra i medesimi soggetti del rapporto d'imposta; il richiamo critico alla circolare dell'Agenzia delle Entrate dimostra che il contenuto del precetto era conoscibile e ben conosciuto dall'appellante.

Il ricorrente lamenta omessa considerazione del d.lgs. 30 dicembre 2023 n. 219 che ha novellato l'art. 8 della legge 27 luglio 2000 n. 212 che prevede, tra l'altro, al comma 8 che «Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 40, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dell'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto».

Ciò posto, deve rilevarsi che la doglianza fondata sul d.lgs. n. 219 del 2023 non risulta ricompresa nell'elenco dei motivi di appello, che l'appellante non ha

contestato e che, pertanto, non risultando la censura proposta con i motivi di appello, la stessa non può essere proposta con il ricorso per cassazione (Sez. 2, n. 31650 del 03/04/2017, Ciccarelli, Rv. 270627 - 01; Sez. 2, n. 9028 del 05/11/2013, dep. 2014, Carrieri, Rv. 259066 - 01). In ogni caso, la doglianza è manifestamente infondata, posto che con il d.lgs. n. 219 del 2023 sono state operate modifiche all'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente non incidenti sulle questioni trattate nel procedimento in esame e, in particolare, non è stata modificato l'ultimo comma della disposizione, che il ricorrente ha indicato come d'interesse, riportandone il contenuto con caratteri grafici diversi rispetto al rimanente testo. Vi è da aggiungere che questa Corte, con sentenza n. 30098 del 3 luglio 2025, De Luca, Rv. 288584 - 01, intervenuta dopo il d.lgs. richiamato dalla difesa e prima della pronuncia impugnata, ha operato un'approfondita ricostruzione della materia. In particolare, tale sentenza ha preso in esame anche il disposto dell'art. 8, comma 8, della legge 212 cit., ha escluso la portata innovativa dell'art. 1 d.l. 124 del 2019, convertito dalla legge n. 157 del 2019, e ha rammentato che anche la giurisprudenza di questa stessa Terza sezione, «anteriormente alla realizzazione delle condotte contestate, aveva affermato che "integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito di acollo fiscale compiuto attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto l'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241 non solo non prevede il caso dell'acollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti del rapporto d'imposta (Sez. 3, n. 1999 del 14/11/2017, dep. 2018, Addonizio, Rv. 272712 - 01), ribadendo la preclusione alla compensazione tributaria mediante crediti di un terzo, accollante».

3. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile.

Il ricorrente sostiene che la Corte di appello avrebbe dovuto applicare l'art. 15 del d.lgs. n. 74 del 2000. Sul punto la Corte territoriale ha osservato che le obiettive condizioni di incertezza, rilevanti ai sensi di tale disposizione, ricorrono solo nel caso in cui l'agente abbia potuto trarre il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa da un comportamento positivo degli organi amministrativi o dall'esistenza di un pacifico orientamento giurisprudenziale ovvero qualora abbia richiesto alle autorità competenti i chiarimenti necessari e si sia attivato tramite la consultazione di esperti giuridici, così adempiendo al dovere di informazione (Sez. 3, n. 37248 del 2024, Degni, Rv. 287052 - 03) e che tali evenienze nella specie fossero chiaramente insussistenti. Ciò posto, deve rilevarsi che il ricorrente ha riproposto le medesime doglianze formulate con

l'appello senza confrontarsi con la risposta, esente da vizi, fornita dalla Corte territoriale (si richiama per l'inapplicabilità dell'art. 15 d.lgs. n. 74 del 2000, la suindicata Sez. 3, n. 30098 del 2025 che, in motivazione, ha espresso le medesime considerazioni formulate dalla Corte di merito nel presente procedimento).

3. Il terzo motivo di ricorso è inammissibile.

Le doglianze del ricorrente risultano in parte generiche e in parte declinate in fatto e non tengono neppure conto della risposta al motivo di appello fornita dalla Corte di appello. Tale Corte ha rilevato come il teste Mele, che, secondo la difesa, avrebbe coordinato i progetti, non è stato in grado, in alcun modo, di spiegare in che cosa siano consistiti gli stessi, che attività abbia egli svolto e che competenze avesse per coordinare i progetti. La Corte di appello ha anche rilevato che tale testimone non ha neppure spiegato le ragioni per le quali sarebbe stato raggiunto un accordo (non prodotto) tra la società per la quale lavorava e la Service Enterprise per permettergli di coordinare l'attività di ricerca e sviluppo, che l'attività di ricerca e di sviluppo posta a base dei crediti non veniva descritta in maniera sufficiente e che non vi sono documenti che attestino, compiutamente, la descrizione delle attività concretamente svolte. Trattasi di argomentazioni non manifestamente illogiche e il passo della testimonianza del teste della difesa Gabriele Mele riportato nel ricorso o il richiamo a documenti prodotti non dimostrano che la Corte di appello sia incorsa in un travisamento della prova.

4. Il quarto motivo di ricorso è inammissibile.

Nella sentenza impugnata si legge che il giudizio di appello è stato definito con trattazione cartolare all'udienza del 18 novembre 2025 e non vi è alcun riferimento a una memoria ex art. 121 cod. proc. pen. contenente un «consenso del ricorrente alla sostituzione della detentiva con talune delle pene sostitutive». La doglianza, oltre a essere generica poiché non è stato specificato quando sia stata presentata la memoria, non trova comunque riscontro negli atti. Questa Corte, trattandosi di questione anche processuale, ha verificato, nella camera di consiglio, che alcuna memoria è stata presentata nel giudizio di appello.

5. Alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso proposto nell'interesse dello Stefano deve essere dichiarato inammissibile, con conseguente condanna del ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., al pagamento delle spese del procedimento e al pagamento, non sussistendo elementi per ritenere che la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della

causa di inammissibilità, della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in euro tremila.

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 deciso il 19/06/2026.