



12375 - 26

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

Composta da

Luca Ramacci - Presidente -
Stefano Corbetta
Lorenzo Antonio Bucca
Giuseppe Noviello
Alessandro Maria Andronio - Relatore -

Sent. n. sez. 62
U.P. - 15/01/2026
R.G.N. 32070/2025

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi proposti da

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

avverso la sentenza dell'11/02/2025 della Corte di appello di Caltanissetta;
visti gli atti, il provvedimento impugnato, e i ricorsi;
udita la relazione svolta dal consigliere Alessandro Maria Andronio;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale,
Giulio Monferini, che ha concluso chiedendo che i ricorsi di [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
siano dichiarati inammissibili e i ricorsi di [REDACTED] e [REDACTED] siano rigettati.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 11 febbraio 2025 e depositata in data 1° aprile 2025, la Corte di appello di Caltanissetta ha confermato la sentenza del 29 novembre 2023, con cui il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Caltanissetta ha condannato – per la parte che qui interessa – [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] per il reato di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, per non avere versato all'Agenzia delle Entrate le somme da loro rispettivamente dovute avendo utilizzato in compensazione crediti inesistenti per importi annui superiori a 50.000,00 euro.

In particolare, la Corte di appello ha condannato: [REDACTED] alla pena di anni uno di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali, per il reato di cui all'art. 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, poiché in qualità di rappresentante legale della società [REDACTED] s.r.l.' non versava la somma pari a 146.065,70 euro dovuta all'Agenzia delle Entrate per l'anno 2020, utilizzando in compensazione nei modelli F24 presentati crediti inesistenti; [REDACTED] alla pena di anni uno e giorni venti di reclusione con la concessione della sospensione condizionale della pena subordinata alla prestazione di attività lavorativa a favore della collettività per un periodo pari ad un mese, oltre la confisca di quanto sequestrato, le interdizioni di legge e le spese processuali, per i reati di cui agli artt. 81, comma secondo, e 110 cod. pen. e 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, poiché in esecuzione di un medesimo disegno criminoso e in concorso con [REDACTED] e altri, in qualità di legale rappresentante della società [REDACTED] [REDACTED] s.r.l.', non versava somme pari a 846.661,64 euro per l'anno 2019 e 342.499,55 euro per l'anno 2020, dovute all'Agenzia delle Entrate, utilizzando in compensazione, nei modelli F24 presentati, crediti inesistenti; [REDACTED] alla pena di mesi otto di reclusione, con la concessione della sospensione condizionale, oltre alla confisca dei beni sequestrati e pene accessorie, per i reati di cui agli artt. 110 cod. pen. e 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000 poiché in concorso con [REDACTED] [REDACTED] nella qualità di titolare dello studio professionale 'studio professionale [REDACTED] non versava per l'anno 2020 la somma pari a 74.379,48 euro, dovuta all'Agenzia delle Entrate, utilizzando in compensazione crediti inesistenti; [REDACTED] alla pena di anni uno di reclusione, con concessione della sospensione condizionale della pena, oltre alla confisca di quanto sequestrato, le interdizioni di legge ed il pagamento delle spese processuali, per i reati di cui agli artt. 81, comma secondo e 110 cod. pen. e 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, perché in esecuzione di un medesimo disegno criminoso e in concorso con [REDACTED] [REDACTED] in qualità di legale rappresentante della società [REDACTED] S.r.l.', non versava le somme pari a 107.042,61 euro per il 2019 e 73.110,00 per il 2020, dovute all'Agenzia delle Entrate, utilizzando in compensazione crediti inesistenti; [REDACTED] alla pena di mesi otto di reclusione, oltre alla confisca di quanto sequestrato, le interdizioni di legge ed il pagamento delle spese processuali, per i reati di cui agli artt. 110 cod. pen. e 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, perché in concorso con [REDACTED] [REDACTED] in qualità di amministratore unico e poi liquidatore della società

██████████ s.r.l. in liquidazione', non versava la somma di 69.870,92 euro dovuta all'Agenzia delle Entrate, utilizzando in compensazione crediti inesistenti.

Nel descrivere le condotte degli imputati, i giudici di merito evidenziano che, in generale, qualora il contribuente dimostri di essere incorso in un errore in merito al codice tributo utilizzato o al periodo di imposta indicato nel modello F24, il servizio CIVIS consente la modifica degli F24 contenenti crediti legittimamente utilizzati in compensazione, con riferimento al relativo codice tributo o l'anno di riferimento. Nel caso di specie, tuttavia, il meccanismo è consistito nell'improprio uso di tale Servizio CIVIS, poiché gli investigatori hanno ritenuto che le operazioni poste in essere dal professionista non avessero l'obiettivo di emendare semplici errori, bensì fossero sistematicamente orientate all'indicazione dei medesimi codici tributo nei modelli F24, al fine di effettuare indebite compensazioni mediante crediti che si sono rivelati essere inesistenti, alcuni dei quali anche logicamente incompatibili con l'attività delle imprese nell'interesse delle quali vennero utilizzati.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello, ██████████ mediante difensore, ha proposto ricorso per cassazione, articolato in due motivi.

2.1. Con il primo motivo, la difesa lamenta la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui si soffermerebbe esclusivamente su fatti avvenuti antecedentemente alla nomina ad amministratore delegato dell'imputato, in relazione alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato. Più specificamente, si sottolineano l'assenza di un mandato per il professionista ██████████ per compilare ed utilizzare i crediti in compensazione e la mancata considerazione del fatto che il professionista ██████████ era stato incaricato della gestione degli F24 e dei crediti della società prima della nomina dell'imputato come amministratore dell'ente per cui sono stati utilizzati i crediti in compensazione. Secondo la prospettazione difensiva, da ciò sarebbe possibile ritenere dimostrata l'estraneità di ██████████ rispetto ai fatti per cui si procede.

2.2. In secondo luogo, si censura il trattamento sanzionatorio, con specifico riferimento alla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche e alla determinazione della pena irrogata in concreto.

3. Avverso la sentenza della Corte di secondo grado, ██████████ mediante difensore, ha proposto ricorso per cassazione con tre motivi di impugnazione, chiedendone l'annullamento, con conseguente rinvio al giudice competente, anche ai ██████████ della concessione della sospensione del procedimento, con messa alla prova dell'imputata.

3.1. Con il primo motivo, si denunciano la carenza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione, nonché il travisamento degli elementi probatori, relativamente all'elemento soggettivo del reato.

A parere della difesa ricorrente, la Corte di appello ha posto a fondamento della propria decisione prove sterili ed inconferenti rispetto al reato contestato e ha erroneamente trascurato di considerare le doglianze formulate in sede di appello, limitandosi ad enunciare un principio di diritto in merito all'accertamento dell'elemento soggettivo del reato e finendo per attribuire rilevanza alla sola provenienza geografica delle parti coinvolte e all'affidamento per l'invio telematico dei modelli F24 al professionista [REDACTED]. In sostanza, la Corte avrebbe erroneamente fondato la responsabilità penale dell'imputata sulla mera consapevolezza di quest'ultima della compensazione di debiti con crediti inesistenti successivamente al perfezionarsi del reato. Nel caso di specie, il professionista [REDACTED] avrebbe effettuato la manovra di compensazione per conto della contribuente con inganno, al solo fine di ottenere un compenso elevato in ragione della celerità con cui otteneva i risultati e, perciò, in qualità di autore mediato, solo lui dovrebbe essere punito. In questo quadro, dovrebbero essere considerate false le dichiarazioni accusatorie di [REDACTED] relative al fatto che gli imprenditori coinvolti erano a conoscenza dell'illiceità della compensazione e, anzi, avevano stipulato con lui accordi specifici in tal senso. La difesa richiama il fatto che l'imputata aveva incaricato in [REDACTED] di vigilare sull'operato di [REDACTED] proprio per evitare l'uso di meccanismi fraudolenti da parte di lui, e non era minimamente consapevole della frode. Sostiene, inoltre, che [REDACTED] non era dotato della delega richiesta per legge per presentare i modelli F24 per conto degli imputati, cosicché le compensazioni da lui operate non avrebbero potuto produrre effetto, essendovi una serie di meccanismi di controllo automaticamente attivati da parte dell'Agenzia delle Entrate per evitare l'uso di crediti inesistenti. Vi sarebbero, a favore della convinzione dell'imputata in ordine alla liceità dell'operazione, sia il fatto che questa non aveva avanzato negli anni precedenti richieste di rimborso all'erario, sia la conversazione fra [REDACTED] e [REDACTED] sia la circostanza che l'imputata stessa non aveva trasmesso a [REDACTED] i bilanci e le dichiarazioni annuali, con i quali il professionista avrebbe potuto concludere il suo piano fraudolento.

3.2. Con un secondo motivo di censura, si lamentano vizi motivazionali e il travisamento degli elementi di prova circa la negata riqualificazione del fatto di reato nella fattispecie di indebita compensazione mediante l'utilizzo di crediti non spettanti, di cui al comma 1 dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000.

Da un lato, il giudice di secondo grado avrebbe aderito ad un orientamento estensivo della definizione del credito inesistente e, dall'altro, non avrebbe compiuto un'adeguata analisi degli elementi probatori agli atti; con ciò determinando la riconduzione del comportamento dell'imputata nell'ambito dei crediti inesistenti – di cui al comma 2 dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000 – anziché non spettanti – di cui al comma 1 del medesimo art. 10-*quater*. La difesa richiama, in senso contrario, l'orientamento della Corte di cassazione civile secondo cui può essere considerato inesistente il credito in relazione

al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972. Si sostiene che, nel caso di specie, l'inesistenza dei crediti era proprio riscontrabile attraverso controlli automatizzati.

3.3. Con un terzo motivo, si denunciano vizi motivazionali in merito al trattamento sanzionatorio, sul rilievo che il giudice di appello non avrebbe adeguatamente motivato il rigetto del riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, avendo valorizzato esclusivamente il rito prescelto e trascurando taluni elementi di fatto – quali il contegno processuale, la sottoposizione dell'imputata all'esame delle parti, la documentazione prodotta attestante pagamenti all'Erario, che confermerebbero la volontà dell'imputata di restituire le somme oggetto dell'imputazione. Inoltre, la Corte avrebbe ritenuto sussistente il precedente penale di omesso versamento di ritenute previdenziali a carico dell'appellante, nonostante questo risultasse estinto ex art. 444, comma 2, cod. proc. pen., con ciò determinando un erroneo giudizio prognostico negativo in merito alla probabilità di commissione di ulteriori reati da parte dell'imputata.

4. Avverso la sentenza della Corte di appello, ha proposto ricorso per cassazione, anche l'imputata [REDACTED] con tre motivi di ricorso.

4.1. I primi due motivi sono sostanzialmente sovrapponibili a quelli presentati da [REDACTED] ai quali può farsi rinvio.

4.2. Il terzo motivo di ricorso si concentra sul trattamento sanzionatorio, sul diniego delle circostanze attenuanti generiche, sul mancato "congelamento" della confisca.

Ad avviso della difesa, non è stato dato sufficiente rilievo al contegno processuale dell'imputata, la quale ha scelto il rito abbreviato, né alla sua volontà di pagare i debiti con l'Erario, avendo concluso un piano rateale decorrente dal 31 ottobre 2023 al 30 novembre 2027, per un debito totale di euro 101.201,57. In relazione alla confisca, si sarebbe dovuto applicare l'art. 12-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, con la conseguenza che la confisca stessa avrebbe dovuto essere sottoposta alla condizione sospensiva del mancato pagamento del piano rateale di cui sopra.

4.3. Con motivi nuovi presentati in data 16 dicembre 2025, la difesa ribadisce i vizi motivazionali del provvedimento impugnato, relativamente alla concessione delle attenuanti generiche.

A sostegno di tale richiesta, la difesa ricorrente richiama la *ratio* della norma, il principio di proporzionalità che deve ispirare il trattamento sanzionatorio, l'incensuratezza e l'integrazione sociale dell'imputata, nonché la condotta tenuta da quest'ultima successivamente al reato. Contesta la motivazione della Corte d'appello, secondo la quale, ai [REDACTED] delle circostanze attenuanti generiche, risulta incoerente la circostanza che

l'appellante «abbia avuto accesso alla rottamazione delle cartelle a lei notificate, atteso che il relativo debito tributario non risulta ancora integralmente estinto».

5. Avverso la sentenza di appello anche [REDACTED] ha proposto ricorso per cassazione, con quattro motivi di impugnazione.

5.1. In primo luogo, la difesa denuncia l'erronea valutazione circa la consapevolezza dell'imputata quanto all'illiceità delle azioni poste in essere dal [REDACTED] derivante dalla sola mancata contestazione dell'esistenza di una corrispondenza e-mail avente ad oggetto i modelli F24 e le illecite compensazioni. Stando alla prospettazione difensiva, l'imputata si sarebbe trovata in gravi difficoltà economiche e [REDACTED] le avrebbe offerto la possibilità – lecita – di acquistare ad un prezzo scontato crediti di imposta di aziende sue clienti da portare in compensazione con il proprio debito erariale, in cambio della presentazione al professionista di nuovi clienti per potergli consentire di espandere la propria attività in Lombardia. Pertanto, la [REDACTED] conferiva al professionista delega per accedere per proprio conto ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24, ma il professionista a sua insaputa effettuava le operazioni illegittime contestate. Non appena l'imputata se ne era resa conto – secondo la prospettazione difensiva – aveva provveduto a porre fine al rapporto personale e professionale con [REDACTED]. Sul punto, lo stesso [REDACTED] si sarebbe limitato genericamente ad indicare, tra le persone a conoscenza dell'illecito sistema di compensazione da lui creato, tale [REDACTED] [REDACTED] rispetto alla quale non forniva alcun elemento concreto a conferma e riscontro della sua consapevolezza. Né potrebbe essere dato rilievo al fatto che i modelli F24 fossero confluiti nel cassetto fiscale della ricorrente, perché questa si era affidata ad un professionista e non aveva alcuna ragione per entrare nel proprio cassetto fiscale.

Sarebbe altresì errata l'affermazione riportata nella sentenza impugnata in merito alla prestazione di servizi di revisione contabile da parte dell'imputata, perché non trova riscontro nella realtà, né nella documentazione agli atti.

5.2. Con il secondo motivo, si impugna la sentenza della Corte di appello in merito al diniego dell'applicazione dell'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto – pur in presenza di un coinvolgimento marginale dell'imputata nelle vicende per cui si procede – lamentando carenza della motivazione della sentenza del giudice di secondo grado sul punto. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la motivazione fornita dalla Corte territoriale non sarebbe sufficiente, in quanto avrebbe tenuto conto della valutazione complessiva dei fatti. La particolare tenuità del fatto non sarebbe esclusa dall'esistenza di una soglia di punibilità normativa, mancando elementi rivelatori dell'abitudine a delinquere ed essendo stata travisata la circostanza che l'imputata avrebbe presentato a [REDACTED] alcuni suoi clienti.

5.3. Si contesta, inoltre, la carenza della motivazione relativamente al mancato riconoscimento del beneficio della non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziale, sul presupposto che sono state concesse la sospensione condizionale della pena e le circostanze attenuanti generiche, che si fonderebbero sui medesimi elementi costitutivi di cui all'art. 133 cod. pen.

5.4. Infine, con il quarto motivo, si denunciano vizi motivazionali aventi ad oggetto il mancato accoglimento del motivo d'appello relativo alla confisca delle somme depositate sul conto corrente intestato alla società [REDACTED] s.r.l.'. La difesa ribadisce – come già prospettato nei precedenti gradi del giudizio – che, nel caso in cui si proceda a sequestro preventivo di un conto corrente di un ente, finalizzato alla confisca ex art. 12-*bis* del d. lgs. n. 74 del 2000 per un reato tributario ascritto al legale rappresentante dell'ente risultato estraneo all'illecito, devono sussistere elementi specifici da cui sia possibile desumere che l'indagato abbia esercitato autonomamente ed incondizionatamente le facoltà del proprietario delle somme, disponendone anche per finalità estranee all'attività di gestione dell'ente. Nel caso di specie, secondo la prospettazione difensiva, l'imputata non esercitava poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà sul conto corrente intestato alla società [REDACTED] s.r.l.', avendo solo una delega ad operare su tale conto espressiva di funzioni amministrative; e non sarebbe stato dimostrato che tale società fosse uno schermo attraverso il quale l'imputata agisse come effettivo proprietario dei beni.

5.5. Con memoria di replica alla requisitoria presentata dal Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione, datata 10 gennaio 2026, la difesa di [REDACTED] ribadisce l'evidenza del travisamento probatorio, da cui deriverebbero la carenza, l'illogicità e la contraddittorietà della motivazione della sentenza della Corte territoriale relativamente all'elemento soggettivo del reato, nonché riafferma la sussistenza dei vizi motivazionali attinenti alla mancata applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 131-*bis* cod. pen., al rigetto della concessione della non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziale e alla mancata revoca della confisca del conto corrente intestato alla [REDACTED] s.r.l.

5.5.1. Nel dettaglio, per quanto riguarda l'elemento soggettivo del reato, la memoria critica la ricostruzione effettuata dal Procuratore Generale, secondo cui le doglianze difensive sarebbero volte ad accreditare una diversa ed inammissibile lettura del merito della vicenda in prospettiva difensiva ed insiste sui seguenti elementi: l'inconsapevolezza dell'inesistenza dei crediti portati in compensazione da [REDACTED] in capo alla [REDACTED] in ragione del fatto che tra i due sussisteva un rapporto di fiducia e collaborazione che portava la [REDACTED] a non effettuare alcun accertamento del cassetto fiscale; lo sfruttamento di tale rapporto da parte del professionista per procacciarsi nuovi clienti e perpetrare la propria attività delittuosa; l'irrelevanza della presentazione di nuovi clienti a [REDACTED] ai [REDACTED]

dell'accertamento dell'elemento soggettivo del reato in capo all'imputata e, anzi, la valorizzazione di tale circostanza come prova della sua buona fede; l'errore di [REDACTED] sul nome della sig.ra [REDACTED] - [REDACTED] anziché [REDACTED] - nel corso dell'interrogatorio, che costituirebbe la prova dell'assenza di uno stabile e continuativo legame di connivenza nel fraudolento utilizzo di crediti inesistenti e, in generale, l'inesistenza dei riscontri individuati dalla Corte territoriale nell'interrogatorio reso da [REDACTED] l'insussistenza di una prova dell'elemento soggettivo del reato in capo alla ricorrente desumibile dalla corrispondenza e-mail, dai modelli F24, dall'interrogatorio di [REDACTED]

5.5.2. Con riferimento ai restanti motivi, la difesa insiste in quanto già dedotto con il ricorso principale.

6. La sentenza della Corte di appello di Caltanissetta è stata altresì impugnata da [REDACTED] mediante difensore, con ricorso che consta di tre motivi.

6.1. Con il primo motivo, ci si duole dell'omessa pronuncia in merito all'inammissibilità della produzione documentale del Pubblico Ministero all'udienza del 13 settembre 2023 in ragione del fatto che era già stato ammesso il rito abbreviato semplice.

In particolare, la difesa ricorrente rileva che in data 11 gennaio 2023 veniva richiesto di procedersi con rito abbreviato e in data 13 settembre 2023 si teneva l'udienza di discussione, in occasione della quale la difesa apprendeva per la prima volta dell'esistenza agli atti della corrispondenza e-mail che avrebbe ricondotto il collegamento tra [REDACTED] e [REDACTED] a [REDACTED] a cui era riconducibile la casella di posta elettronica [REDACTED]. A parere della difesa ricorrente, la produzione sarebbe stata tardiva e quindi inutilizzabile, ma l'eccezione non era presa in considerazione dal giudice di primo grado ed era stata rigettata dalla Corte di appello, sul rilievo che la corrispondenza in questione era già presente agli atti prima della scelta del rito.

6.2. In secondo luogo, si prospettano la contraddittorietà della motivazione e il travisamento del materiale probatorio in merito alla responsabilità dell'imputato, con particolare riferimento al ruolo svolto da quest'ultimo nella società [REDACTED] s.r.l., nonché relativamente ai fatti di compensazione illecita del credito per cui si procede. Il giudice di secondo grado, infatti, si sarebbe limitato a confermare l'assunto del Giudice dell'udienza preliminare secondo cui la responsabilità di [REDACTED] per il reato di indebita compensazione si fonderebbe sul fatto che questi aveva conferito l'incarico di presentare gli F24 ad un intermediario - il sig. [REDACTED] - il quale si sarebbe rivolto al professionista [REDACTED]

Inoltre, la difesa afferma la mancanza di un interesse concreto in capo all'imputato a diminuire o azzerare i debiti tributari in modo illecito, in quanto egli sarebbe stato chiamato a rispondere di questi solo nel caso in cui il loro mancato pagamento fosse dipeso da lui. Si sarebbe dovuto considerare che: all'epoca dei fatti la società era in liquidazione ed era

da tempo inattiva; la compagine sociale era composta da tre soci, tra i quali non era ricompreso il liquidatore [REDACTED] la società era stata definitivamente cancellata dal registro delle imprese il 16 agosto 2018; mancava in atti una delega asseritamente rilasciata a [REDACTED] da [REDACTED]. Si contesta la ricostruzione della Corte di appello, che valorizza: la disponibilità della carta d'identità dell'imputato e delle cartelle esattoriali della società in capo al terzo intermediario; il fatto che [REDACTED] restituiva i modelli F24 con indebite compensazioni a [REDACTED] che si occupava di richiedere, la corresponsione dei corrispettivi a [REDACTED] il fatto che, da alcune email del 7 novembre 2017, emergeva che [REDACTED] operava solo dopo aver ricevuto l'autorizzazione di [REDACTED] che veniva indicato come "amico comune". La difesa ribadisce la mancata considerazione dei seguenti elementi: [REDACTED] non era in possesso del documento di [REDACTED] mancava un interesse di [REDACTED] allo sgravio; la corrispondenza è tutta del 7 novembre 2017 e, quindi, successiva di un mese alla presentazione del primo F24, cosicché tale corrispondenza non poteva essere finalizzata a dare istruzioni per la commissione del reato; rispetto alle operazioni avvenute in esecuzione delle richieste formulate con la mail del 7 novembre 2017, non vi sarebbe comunque il superamento della soglia di punibilità; tali comunicazioni si riferivano anche ad un'ipoteca che la [REDACTED] non aveva; nella corrispondenza si affermava il coinvolgimento della suocera e del commercialista, intermediari che avrebbero escluso il coinvolgimento di [REDACTED].

6.3. Con un terzo motivo di ricorso, si lamenta il mancato accertamento autonomo da parte dell'Agenzia delle Entrate del dovuto, che avrebbe reso possibile individuare l'esatto ammontare del debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative ed interessi, e dunque il relativo pagamento. Tale mancato accertamento avrebbe provocato una violazione del diritto di difesa dell'imputato, essendovi a suo carico le sole risultanze dell'indagine penale, con incertezza sull'effettività della pretesa accusatoria e con l'impossibilità di effettuare pagamenti con effetto estintivo del reato. Né potrebbe essere attribuita rilevanza alla sola notificazione delle cartelle esattoriali.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La ricostruzione dei fatti, coerente nelle sentenze di primo e secondo grado e del tutto logica, non è stata sostanzialmente contestata in modo compiuto dai ricorrenti, i quali si sono limitati a proporre ricostruzioni alternative del quadro istruttorio.

1.1. Riassuntivamente, secondo quanto emerge dalla sintesi riportata nella sentenza impugnata, il procedimento ha preso le mosse, in data 17 settembre 2019 sulla base di indagini per indebite compensazioni effettuate attraverso un intermediario di Caltanissetta, [REDACTED] [REDACTED] per società aventi sede in Lombardia; circostanza di per sé anomala e indizio di possibili irregolarità delle attività svolte. L'indagine si era ampliata

a tutti i modelli F24 trasmessi all'amministrazione finanziaria da tale professionista, con l'individuazione dei soggetti che si erano serviti del sistema da lui posto in essere. Era evidente un vero e proprio modello evasivo seriale, che non consisteva nella semplice indicazione nei modelli fiscali di partite e crediti inesistenti, ma utilizzava un mascheramento delle operazioni illecite, simulando alcuni errori incolpevoli commessi durante la compilazione del modello F24, in modo da precostituirsì giustificazioni. In particolare, si utilizzava impropriamente il CIVIS, strumento che consente di modificare i modelli F24 a condizione che il contribuente dimostri di essere incorso in un errore sul codice tributo o sul periodo di imposta. La stranezza e la frequenza degli errori e la serialità dei codici tributo proposti avevano focalizzato l'attenzione delle indagini sul carattere fraudolento delle operazioni, tenuto conto anche del fatto che alcuni dei crediti erano di natura radicalmente incompatibile con l'attività delle imprese nell'interesse delle quali venivano utilizzati.

1.2. Ma il dato probatorio che le difese non riescono a contestare adeguatamente neanche con il ricorso per cassazione – se non con generiche affermazioni o con ipotetiche ricostruzioni alternative del tutto sganciate dagli atti di causa e relative ad un preteso interesse del soggetto al mendacio – è rappresentato dalle dichiarazioni confessorie di [REDACTED] il quale ha riferito di avere spiegato con chiarezza a tutti i suoi interlocutori, ivi compresi gli imputati odierni ricorrenti, di avere inserito di proposito nei modelli F24 crediti inesistenti. Tali affermazioni sono ampiamente sufficienti, su un piano logico, a far ritenere sussistente l'elemento del dolo, di significativa intensità, in capo agli imputati e rendono irrilevanti le censure difensive riferite all'inesistenza della prova di deleghe formali rilasciate a [REDACTED] per l'effettuazione delle operazioni, in mancanza di logiche spiegazioni sia del perché lo stesso [REDACTED] avrebbe dovuto mentire quanto all'accordo fraudolento con gli imputati sia della ragione per la quale le compensazioni illecite avrebbero dovuto essere effettuate, a favore delle società coinvolte, da un soggetto terzo, all'insaputa di queste.

1.3. In sostanza, la quasi totalità delle censure – all'esame delle quali si procederà con riferimento alle posizioni dei singoli imputati – sono inammissibili perché dirette, con argomentazioni in parte generiche e in parte manifestamente infondate, ad ottenere una rivalutazione di elementi già presi adeguatamente in considerazione dai giudici di merito, riducendosi ad una mera contestazione delle risultanze emerse dalla motivazione, senza la prospettazione di elementi puntuali, precisi e di immediata valenza esplicativa, tali da dimostrare un'effettiva carenza motivazionale su punti decisivi del gravame (*ex plurimis*, Sez. 5, n. 34149 del 11/06/2019, Rv. 276566; Sez. 2, n. 27816 del 22/03/2019, Rv. 276970). Nella maggior parte dei casi, a fronte della ricostruzione e della valutazione della Corte di appello, i ricorrenti non offrono la compiuta rappresentazione e dimostrazione di alcuna evidenza (pretermessa ovvero infedelmente rappresentata dal giudicante) che sia

tale da disarticolare, a prescindere da ogni soggettiva valutazione, il costrutto argomentativo della decisione impugnata, per l'intrinseca incompatibilità degli enunciati.

1.3.1. Va altresì ricordato che il vizio di motivazione deve presentare il carattere della essenzialità, nel senso che la parte deducente deve dare conto delle conseguenze del vizio denunciato rispetto alla complessiva tenuta logico-argomentativa della decisione. Infatti, sono inammissibili tutte le doglianze che "attaccano" la persuasività, l'inadeguatezza, la mancanza di rigore o di puntualità, la stessa illogicità quando non manifesta, così come quelle che sollecitano una differente comparazione dei significati probatori da attribuire alle diverse prove o evidenziano ragioni in fatto per giungere a conclusioni differenti sui punti dell'attendibilità, della credibilità, dello spessore della valenza probatoria del singolo elemento (*ex plurimis*, Sez. 2, n. 9106 del 12/02/2021; Sez. 6, n. 2972 del 04/12/2020, dep. 2021, Rv. 280589-02).

1.3.2. Inoltre, in tema di impugnazione, il requisito della specificità dei motivi implica, a carico della parte impugnante, non soltanto l'onere di dedurre le censure che intenda muovere in relazione ad uno o più punti determinati della decisione, ma anche quello di indicare, in modo chiaro e preciso, gli elementi fondanti le censure medesime, al fine di consentire al giudice di individuare i rilievi mossi ed esercitare il proprio sindacato (Sez. 6, n. 17372 del 08/04/2021, Rv. 281112). Ne consegue che il ricorrente che intende denunciare contestualmente, con riguardo al medesimo capo o punto della decisione impugnata, i tre vizi della motivazione deducibili in sede di legittimità ai sensi dell'art. 606, comma 1, lettera e), cod. proc. pen., ha l'onere – sanzionato a pena di a-specificità, e quindi di inammissibilità, del ricorso – di indicare su quale profilo la motivazione asseritamente manchi, in quali parti sia contraddittoria, in quali manifestamente illogica, non potendo attribuirsi al giudice di legittimità la funzione di rielaborare l'impugnazione, al fine di estrarre dal coacervo indifferenziato dei motivi quelli suscettibili di un utile scrutinio, in quanto i motivi aventi ad oggetto tutti i vizi della motivazione sono, per espressa previsione di legge, eterogenei ed incompatibili, quindi non suscettibili di sovrapporsi e cumularsi in riferimento ad un medesimo segmento della motivazione (Sez. 2, n. 38676 del 24/05/2019, Rv. 277518). La mancanza di specificità del motivo va ritenuta non solo per la sua indeterminatezza, ma anche per la mancata correlazione tra le ragioni argomentate nella decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione, dal momento che quest'ultima non può ignorare le esplicitazioni del giudice censurato. Pertanto, è inammissibile il ricorso per cassazione che riproduce e reitera gli stessi motivi prospettati con l'atto di appello e motivatamente respinti in secondo grado, senza confrontarsi criticamente con gli argomenti utilizzati nel provvedimento impugnato ma limitandosi, in maniera generica, a lamentare una presunta carenza o illogicità della motivazione (*ex plurimis*, Sez. 2, n. 27816 del 22/03/2019, Rv. 276970; Sez. 3, n. 44882 del 18/08/2014, Rv. 260608; Sez. 2, n. 29108 del 15/07/2011).

2. Alla luce del quadro istruttorio e dei principi sopra richiamati, il ricorso di [REDACTED] deve essere ritenuto inammissibile, in quanto generico.

2.1. Il primo motivo di doglianza, con cui si sottopone a censura il punto della sentenza impugnata in cui viene confermata la responsabilità penale dell'imputato, non si misura con le argomentazioni poste a fondamento della decisione.

La difesa assume che la responsabilità per l'indebita compensazione debba essere ascritta alla precedente gestione societaria – e non al ricorrente – ma l'assunto muove da un erroneo principio di diritto. Ai [REDACTED] della consumazione del reato per cui si procede rileva non già il momento di formazione del credito, bensì la consapevole utilizzazione di un credito inesistente, per cui il reato si commette quando il credito viene portato in compensazione, nella consapevolezza dell'inesistenza di tale credito. Infatti, il delitto si perfeziona al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno d'imposta (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 39478 del 25/06/2024, Rv. 287108 – 03; Sez. 3, n. 23962 del 10/02/2023, Rv. 284687 – 01).

Nel caso di specie, l'imputazione contestata afferisce all'epoca in cui il ricorrente era amministratore della società e, pertanto, essendo provata oltre ogni ragionevole dubbio la sua consapevolezza e volontà di portare in compensazione il credito inesistente, se ne deve correttamente affermare la responsabilità. Inoltre, la difesa insiste nella richiesta di riqualificare i crediti come non spettanti, anziché non esistenti, senza tuttavia fornire specifici elementi che potrebbero consentire di valutare la spettanza o l'esistenza del credito (su cui v., in diritto, *infra*).

La considerazione attinente alla distanza tra i luoghi in cui sono stabiliti i professionisti coinvolti – il professionista [REDACTED] in Sicilia e il sig. [REDACTED] nella provincia di Brescia – è poi generica ed irrilevante, avendo la Corte territoriale evidenziato come possa essere idonea, invece, a svelare la loro precisa intenzione a compiere le operazioni di illecita compensazione, essendo inverosimile che società bresciane scelgano professionisti così lontani per normali attività di consulenza. Inoltre, non può attribuirsi alcuna rilevanza alla doglianza relativa all'assenza di prova di contatti tra il commercialista siciliano e l'imputato, risultando indiscusso che il professionista abbia effettuato le compensazioni indebite per conto della società del ricorrente nel periodo di imposta in cui quest'ultimo rivestiva la carica di amministratore delegato.

Del tutto correttamente, del resto, la Corte di appello, in totale continuità con il giudice di primo grado, ha evidenziato che: a) dagli accertamenti compiuti dalla Guardia di Finanza, è emerso che, nella dichiarazione dei redditi 2018, risultava indicata un'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione pari ad euro 486.293,00, mentre risultava un debito di pari importo; b) poiché il credito in questione era riferito all'anno d'imposta 2017, in relazione al quale nessuna dichiarazione dei redditi era stata presentata

e poiché la società era stata costituita nel 2018, il credito in parola doveva ritenersi chiaramente inesistente; c) era stata accertata la presenza di modelli F24 riferibili ad eccedenze di versamenti su ritenute di imposte erariali da utilizzare in compensazione, mentre, dalla documentazione contabile dell'appellante e dall'esame degli F24, non era emerso alcun versamento in eccesso effettuato in relazione al predetto codice tributo da portare in compensazione; d) la mancanza di contatti epistolari fra l'imputato e [REDACTED] è irrilevante, non essendovi alcun elemento per ritenere che altri, all'insaputa dell'imputato, avrebbero potuto svolgere questa attività di indebita compensazione a favore della sua società; né la difesa ha fornito nei gradi di merito plausibili spiegazioni alternative sul punto.

2.2. Il secondo motivo di ricorso – con cui la difesa si duole del fatto che la Corte non abbia preso in considerazione tutte le circostanze del caso concreto per valutare la concessione delle circostanze attenuanti generiche, attribuendo importanza solo alla gravità del fatto – è manifestamente infondato. Va al riguardo ricordato che, ai [REDACTED] del riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, non è necessaria un'analitica valutazione di tutti gli elementi, favorevoli o sfavorevoli, dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, essendo sufficiente l'indicazione degli elementi ritenuti decisivi e rilevanti, rimanendo disattesi o superati tutti gli altri. Il preminente e decisivo rilievo accordato all'elemento considerato implica infatti il superamento di eventuali altri elementi, suscettibili di opposta e diversa significazione, i quali restano implicitamente disattesi e superati. Sicché, anche in sede di impugnazione, il giudice di secondo grado può trascurare le deduzioni specificamente esposte nei motivi di gravame quando abbia individuato, tra gli elementi di cui all'art. 133 cod. pen., quelli di rilevanza decisiva ai [REDACTED] della connotazione negativa della personalità dell'imputato e le deduzioni dell'appellante siano palesemente estranee o destituite di fondamento (*ex plurimis*, Sez. 2, n. 23903 del 15/07/2020, Rv. 279549; Sez. 3, n. 1913 del 20/12/2018, dep. 2019, Rv. 275509; Sez. 3, n. 54179 del 17/07/2018, Rv. 275440). Nel caso di specie, come riconosciuto anche dalla stessa difesa, il giudice di secondo grado ha fondato la mancata concessione delle attenuanti generiche e giustificato la determinazione della pena, in misura peraltro contenuta, sulla valutazione della gravità del reato oggettivamente riscontrabile in relazione all'ingente importo non versato al fisco, di cui è offerta adeguata motivazione in sentenza.

3. Il ricorso di [REDACTED] è inammissibile.

3.1. In merito al primo motivo di doglianza, la sentenza di secondo grado argomenta correttamente la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato di indebita compensazione con crediti inesistenti sulla base della partecipazione attiva dell'imputata nell'amministrazione della società, dimostrata dalla corrispondenza e-mail e dalle intercettazioni telefoniche (pagg. 15-17 della sentenza d'appello). Si è ben chiarito come

la ricorrente, che agiva di concerto con la madre, amministratrice di fatto della società, si era avvalsa delle prestazioni fraudolente di [REDACTED] intrattenendo rapporti con quest'ultimo tramite [REDACTED] e [REDACTED] come emerge dalle e-mail in atti, che mostrano la partecipazione della ricorrente alla gestione della società, nonostante il ruolo significativo svolto anche dall'amministratrice di fatto. Né può essere presa in considerazione in questa sede, perché afferente al merito della responsabilità penale, l'allegazione difensiva secondo cui la casella di posta elettronica della [REDACTED] era in uso anche ad altri soggetti; allegazione ritenuta correttamente inconsistente dalla Corte d'appello, essendo firmate dalla stessa alcune delle email inviate al [REDACTED] proprio in relazione alla decurtazione di debiti fiscali. Tale quadro è confermato anche dall'intercettazione del 10 luglio 2020, tra [REDACTED] e [REDACTED] in relazione ai sequestri subiti a seguito dei reati per i quali si procede. E la difesa non è stata in grado di contestare, se non con generiche asserzioni, le dichiarazioni accusatorie rese dallo stesso [REDACTED] in modo chiaro e dettagliato, anche relativamente al ruolo svolto da [REDACTED] e [REDACTED] e alla piena consapevolezza dell'imputata circa le fittizie compensazioni. Del tutto inverosimile risulta, poi, la pretesa inconsapevolezza dell'imputata circa la consistenza del suo cassetto fiscale, nel quale erano conferiti i modelli F 24 contenenti le compensazioni illecite. Ulteriore elemento che la difesa sostanzialmente non contesta è la mancata denuncia del consulente da parte dell'imputata, la quale ha beneficiato di compensazioni per oltre un milione di euro; omissione che conferma – ove ve ne fosse la necessità, vista l'abbondanza e l'univocità del quadro istruttorio – l'esistenza di un previo accordo illecito fra i due soggetti.

3.2. In merito alla riqualificazione del fatto di reato nella fattispecie di cui al comma secondo dell'art. 10-*quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, avente ad oggetto crediti non spettanti – e non inesistenti –, la Corte territoriale rinvia alla motivazione relativa alla posizione di [REDACTED] in cui aderisce all'orientamento giurisprudenziale che definisce "non spettante" il credito che per qualsiasi ragione normativa è esistente e certo nel suo ammontare, ma non utilizzabile o non più utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'erario e ribadisce che per l'individuazione di "credito inesistente" non assume rilevanza la definizione contenuta nell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 (pag. 15 sentenza appello).

3.2.1. Deve qui ricordarsi che, con la sentenza n. 34419/2023, le Sezioni Unite civili hanno formulato il seguente principio di diritto: «in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza – alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 – allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto

o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento». In altri termini le Sezioni Unite riconoscono che, accanto alle carenze sui presupposti costitutivi del singolo credito d'imposta, rileva, come elemento strutturale autonomo e di portata generale, un elemento "procedurale" o "percettivo" di carattere obbiettivo (non rilevabilità in sede di controllo automatizzato), la cui mancanza degrada la fattispecie; si tratta, cioè, di un elemento che partecipa alla costituzione della stessa nozione di credito inesistente.

Secondo la giurisprudenza penale, invece, tale elemento percettivo è irrilevante.

In particolare, si è di recente affermato che, in tema di indebita compensazione, non assume rilievo ai [] penali la definizione di "crediti inesistenti" contenuta nell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 (Cass. pen., Sez. 3, n. 6 del 14/11/2023, dep. 02/01/2024, Rv. 285731 - 01; Cass. pen., Sez. 3, n. 16353 del 21/02/2023, non mass.). Ai [] della configurabilità del delitto in esame, per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario (v. anche Sez. 3, n. 36393 del 07/07/2015, Rv. 265014). Ma la definizione dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/73 e all'art. 54-bis del DPR 633/72 - deve ritenersi applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa. Del resto, l'art. 10-*quater* in parola non richiama espressamente, a [] definitori dei "crediti inesistenti", il citato art. 13, anche se costituisce un dato inequivocabile, che entrambe le norme sono state modificate dal medesimo d.lgs. n. 158 del 2015; tale mancato richiamo dell'art. 13 nella fattispecie penale di indebita compensazione costituisce un forte argomento a sostegno della inapplicabilità della definizione di "credito inesistente" contenuta nella normativa tributaria.

La portata della disciplina penale è stata definitivamente chiarita, nel senso già indicato dalla giurisprudenza penale sopra richiamata, dalla riforma dell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, operata con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ove tra le definizioni si legge: «g-*quater*) per crediti inesistenti si intendono: 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1)

sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici; *g-quinquies*) per crediti non spettanti si intendono: 1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento; 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai [] del riconoscimento del credito;) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza».

3.2.2. Le considerazioni che precedono sarebbero di per sé sufficienti a rendere infondata ogni prospettazione difensiva riferita alla necessità di tenere conto dell'elemento percettivo-procedurale per individuare un credito tributario come inesistente.

Ma nel caso di specie vi è di più; con la conseguenza che la relativa censura deve essere ritenuta inammissibile.

Infatti, la Corte territoriale ha valutato i crediti oggetto della compensazione come non esistenti, mentre la difesa ricorrente presenta un ricorso del tutto generico, in cui non fornisce alcuna argomentazione o elemento per qualificare i crediti come non spettanti, anche a voler seguire la ricostruzione civilistica della categoria, sopra riportata. Il ricorso si appunta, infatti (pagg. 24-25), sui controlli effettuati a [] soggetto diverso dall'odierna imputata, nonché su pretese affermazioni di [] che nulla hanno a che vedere con l'automatismo dei controlli nel caso concreto, oltre che su un generico riferimento ad un parere tecnico dell'Agenzia delle entrate di Bergamo, che semplicemente richiama i generali strumenti utilizzabili e non le specifiche posizioni dei singoli imputati.

3.3. In merito al trattamento sanzionatorio, la Corte territoriale espone – seppure sinteticamente – con argomento logico e privo di vizi di natura logico-giuridica il motivo di rigetto del riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, per la gravità del fatto per cui si procede, sia sul piano dell'entità della somma evasa sia sul piano dell'intensità del dolo, quale emerge dalla serie di comportamenti fraudolenti tenuti, dovendo essere ritenuta insufficiente, invece, la mera scelta del rito.

In aggiunta, il giudice di secondo grado motiva il mancato riconoscimento della sospensione condizionale della pena con l'impossibilità di riconoscere il ravvedimento dell'imputata, visto che questa ha un precedente penale, ed evidenzia che la concessione della non menzione della condanna non potrebbe influire nel favorire tale ravvedimento. Del resto, la difesa non riporta la data dell'applicazione della pena su richiesta delle parti, così da non fornire elementi sufficienti a far comprendere se il reato sia estinto o meno.

Quanto ai pagamenti asseritamente effettuati, gli stessi sono genericamente richiamati dalla difesa, la quale, neanche con il ricorso per cassazione riesce a specificare

con sufficiente certezza la loro imputazione ai debiti tributari per i quali si procede in questa sede anziché a debiti aventi causali diverse.

4. Il ricorso di [REDACTED] è infondato.

4.1. Il primo motivo, avente ad oggetto l'elemento soggettivo del reato di indebita compensazione, è inammissibile, poiché il reato per cui si procede è caratterizzato dal dolo generico e, nel caso di specie, non avendo la parte contestato l'elemento oggettivo del reato trova applicazione il principio consolidato solido nella giurisprudenza della Suprema Corte (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, Rv. 275833-02) secondo cui l'inesistenza del credito costituisce di per sé, e salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con un credito inesistente (pagg. 11-13 sentenza appello). Le generiche affermazioni difensive circa un preteso affidamento sull'operato del commercialista sono state correttamente ritenute inverosimili, anche in considerazione della singolarità dell'operato di [REDACTED] il quale aveva presentato all'Agenzia delle Entrate e svariati modelli F24 per crediti inesistenti senza avere ricevuto alcun formale incarico di consulenza e senza essere depositario delle scritture contabili della società dell'imputata e, dunque, senza che in alcun modo quest'ultima potesse fare affidamento sull'operato di lui circa la complessiva gestione fiscale dell'impresa. Del tutto inverosimile, secondo la corretta e conforme valutazione dei giudici di primo e secondo grado, è la ricostruzione difensiva volta a sminuire la posizione dell'imputata, che fa perno sui rapporti fra [REDACTED] e [REDACTED] nel quadro di un incarico che sarebbe stato finalizzato ad ottenere solo la rateizzazione di alcune cartelle esattoriali. Come ben evidenziato dai giudici di merito, dal contenuto della corrispondenza in atti, emergeva che [REDACTED] aveva riferito a [REDACTED] di aver informato l'imputata delle somme che questo avrebbe dovuto pagare. Vi era, inoltre – come per gli altri imputati – la circostanza che i modelli F24 refluivano all'interno del cassetto fiscale, che rendeva insostenibile la pretesa mancata conoscenza degli stessi. E valgono anche per l'imputata [REDACTED] le considerazioni già svolte in relazione alla coimputata circa la conferma del quadro probatorio derivante dalla mancata denuncia di [REDACTED] sintomatica di un previo accordo fraudolento.

A ciò devono aggiungersi le considerazioni già svolte in generale circa la solidità del quadro istruttorio, corroborato dalle dichiarazioni accusatorie di [REDACTED] e dall'inverosimiglianza delle tesi difensive dirette a sminuirne la portata (pagg. 13-14 della sentenza impugnata).

4.2. Il secondo motivo, attinente alla riqualificazione del reato nella fattispecie di cui al primo comma dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, è parimenti inammissibile non essendo stato rinvenuto alcun versamento in eccesso per i tributi identificati in merito alle annualità indicate nel capo di imputazione (pag. 10-11 sentenza appello). Valgono sul punto, comunque, le considerazioni già svolte *sub* 3.2. e ss., alle quali si può fare rinvio.

4.3. Il terzo motivo avente ad oggetto il trattamento sanzionatorio è infondato.

In modo del tutto logico, la Corte di merito, in continuità con il giudice di primo grado, non ritiene possibile riconoscere le attenuanti generiche solo per la scelta del rito ed evidenzia che l'ammontare dell'importo sottratto all'Erario costituisce di per sé motivo di rigetto della richiesta (pag. 14 sentenza di appello).

In merito al "congelamento" della confisca, il ragionamento giuridico della Corte territoriale è esente da vizi, avendo evidenziato che il mancato pagamento del debito tributario rappresenta una condizione per l'esecuzione della sanzione patrimoniale, eventualmente per il residuo non estinto. A tal proposito la giurisprudenza è costante nel ritenere che, in caso di accordo tra contribuente ed Erario per la rateizzazione del debito tributario, la confisca – così come il sequestro preventivo ad essa preordinato – può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito; ne consegue che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai ■ della riquantificazione della misura (Sez. 3 , n. 28488 del 10/09/2020, Rv. 280014 - 01; e conformemente Sez. 3, n. 9355 del 26/01/2021, Rv. 281480 - 01). Pertanto, la riduzione dell'ammontare della confisca in ragione dell'intervenuta "rottamazione" non può essere oggetto del giudizio di cognizione, ma potrà essere richiesta in sede esecutiva.

Nel caso in esame, la Corte d'appello ha rilevato che l'imputata ha avuto accesso alla rottamazione, ma che il debito tributario non è stato ancora integralmente estinto (pag. 14 della sentenza d'appello). Infatti, l'imputata afferma di essersi impegnata formalmente per la rottamazione del debito in data 24 luglio 2023, sottoscrivendo un piano rateale decorrente dal 31 ottobre 2023 al 30 novembre 2027 per un debito totale di 101.201,57 euro (pagg. 24 e seguenti del ricorso). Del tutto correttamente, dunque, non si è proceduto in sede di merito alla revoca, neanche parziale, della confisca.

5. Il ricorso di ■ è infondato.

5.1. Il primo motivo di doglianza – ulteriormente specificato nella memoria depositata e concernente la motivazione circa l'elemento soggettivo del reato – è inammissibile, in quanto diretto a sollecitare una rivalutazione del quadro istruttorio, sulla base di una rilettura di fatto preclusa al sindacato di questa Corte, senza un effettivo confronto né con il materiale probatorio in atti né con le sentenze di merito.

La Corte di appello ha correttamente sottolineato che la prospettazione difensiva non ha contestato le risultanze probatorie agli atti, aventi ad oggetto i modelli F24 presentati dal ■ per conto dell'imputata, ma si è limitata a fornire una ricostruzione alternativa

dei fatti che non trova riscontro nelle risultanze probatorie e che è stata ritenuta inverosimile anche in primo grado (pag. 21-23 sentenza appello).

Si deve altresì sottolineare che le argomentazioni aventi ad oggetto la piena fiducia riposta nel commercialista e la mancanza di conoscenza qualificata della materia sono generiche e, pertanto, prive di logica rilevanza.

Come ben evidenziato dalla Corte di secondo grado, la difesa non ha contestato l'esistenza di un fitto scambio di email tra [] e [] avente ad oggetto proprio le illecite compensazioni. Ha invece offerto una ricostruzione meramente assertiva, cercando di porre una distanza fra le posizioni dei due soggetti coinvolti, richiamando l'irrilevante l'intermediazione di tale avvocato [] – che avrebbe avuto, peraltro, ad oggetto, solo la ragione della conoscenza fra i due – e cercando di sostenere che le compensazioni erano state fatte all'insaputa della [] pur risultando ampiamente dal cassetto fiscale di questa. Si tratta, come ben evidenziato dai giudici di merito, di una linea difensiva che conferma la piena consapevolezza in capo all'imputata del meccanismo fraudolento utilizzato, tanto che quest'ultima aveva proposto al consulente i nominativi di altri clienti interessanti ad usufruire della frode, con ciò confermando la sua piena partecipazione, anche in considerazione della sua specifica competenza nel settore fiscale. A ciò si aggiunga la valenza probatoria delle dichiarazioni accusatorie dello stesso [] che raggiungono pienamente anche questa imputata, nonostante la difesa tenti di evidenziare la non perfetta corrispondenza del suo nome rispetto a quello utilizzato dallo stesso [] pur in assenza di altri soggetti coinvolti nella vicenda con i quali si sarebbe potuta instaurare una qualche confusione.

5.2. Il secondo motivo di ricorso relativo alla mancata esclusione della punibilità ex art. 131-*bis* cod. pen. è parimenti inammissibile, poiché la Corte di appello ha fornito adeguata argomentazione sul punto (pag. 23 della sentenza), sottolineando le modalità della condotta e l'intensità del dolo, oltre che la disponibilità dell'imputata a ricondurre nuovi clienti al professionista []

5.3. Tale ultima circostanza – ovvero la provata disponibilità dell'imputata a procacciare nuovi clienti al professionista [] – è altresì stata posta dalla Corte di appello a fondamento del rigetto della concessione del beneficio della non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziale. Non può essere richiamato a sostegno della prospettazione difensiva il – già oltremodo generoso – riconoscimento di altri benefici, vista la diversità dei presupposti tra i vari istituti. Pertanto, anche il terzo motivo di ricorso deve ritenersi inammissibile.

5.4. Il terzo motivo di ricorso – con il quale la difesa sostiene l'esistenza di autonomia patrimoniale della [] s.r.l., a cui è stato confiscato il conto corrente, rispetto alla ricorrente – è infondato. Il pregiudizio lamentato, per come dedotto, atterrebbe esclusivamente alla sfera giuridico-patrimoniale dell'ente, che risulterebbe l'unico soggetto

legittimato a far valere eventuali doglianze relative alla misura patrimoniale nelle sedi ritenute di giustizia.

In ogni caso, la valutazione sollecitata, implica un apprezzamento precluso in sede di legittimità, rispetto alla motivazione della sentenza impugnata, che valorizza la mancanza di autonomia patrimoniale effettiva della società. Si afferma in sentenza, con puntuali riferimenti agli atti di causa, che l'indagata, in virtù della delega ad operare sul conto, ha esercitato autonomamente e incondizionatamente le facoltà di proprietario delle somme, anche per finalità estranee all'attività di gestione dell'ente: la circostanza, dedotta dalla stessa parte, che la società svolgesse attività di consulenza al pari di una ditta individuale, facente capo alla stessa imputata, unitamente al fatto che quest'ultima era la legale rappresentante della società nonché la unica socia costituiscono indici rivelatori dell'insussistenza di una reale autonomia patrimoniale della società in questione.

E deve ricordarsi che la confisca per equivalente, prevista dall'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, può essere disposta sul patrimonio della persona giuridica che sia priva di autonomia e costituisca un mero schermo attraverso cui l'imputato agisca come effettivo titolare dei beni (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 34956 del 01/10/2020, Rv. 280541 - 01; Sez. 1, n. 50823 del 27/06/2017, dep. 08/11/2018, Rv. 274640 - 01).

6. Il ricorso di [REDACTED] è infondato.

6.1. Con riferimento al primo motivo, avente ad oggetto la contestazione della produzione tardiva della prova riconducibilità della casella di posta elettronica al sig. [REDACTED] si deve rilevare che il documento in questione era già menzionato in una nota della polizia giudiziaria del 2020 ed era contenuto nell'archivio documentale sequestrato nel corso delle indagini per poi essere estratto e depositato dal pubblico ministero. Pertanto, essendo l'acquisizione di tale materiale legittima, la valutazione di quest'ultimo può essere posta a fondamento della decisione da parte del giudice di merito. Ne consegue altresì che nessun atto risulta essere stato acquisito oltre i limiti temporali scanditi per la scelta del rito. Non può neppure ritenersi violato il diritto di replica della parte ricorrente relativamente al materiale probatorio in questione: la difesa non contesta con il ricorso per cassazione l'affermazione della sentenza secondo cui il compendio istruttorio era presente nella sua completezza all'udienza di discussione, alla quale hanno partecipato tutti i difensori senza nulla eccepire.

Inoltre, ad ulteriore supporto della sussistenza della collaborazione tra il professionista [REDACTED] e la società di cui è responsabile l'imputato, la Corte territoriale ha evidenziato che, dal compendio istruttorio acquisito ed in particolare dalle dichiarazioni rese dallo stesso [REDACTED] - già ritenute attendibili in quanto più volte riscontrate nel corso del procedimento - risulta che questi si rapportava allo [REDACTED] - nella sua veste di liquidatore della [REDACTED] s.r.l. in liquidazione - tramite un tale [REDACTED] con il quale comunicava

scrivendogli a un indirizzo di posta elettronica. La Corte ha altresì sottolineato che già con una perquisizione avvenuta presso lo studio di [REDACTED] il 9 luglio del 2020 era emersa la prestazione di quest'ultimo in favore della società [REDACTED] s.r.l.' tramite la società [REDACTED] (pagg. 26-27 della sentenza di appello). Il tale [REDACTED] era il soggetto che agiva nell'interesse dell'imputato, perché era in possesso della carta di credito di questo e delle cartelle esattoriali che erano state emesse nei confronti della sua società, che gli erano state evidentemente fornite dall'imputato stesso.

Alla luce di ciò, il motivo risulta essere inammissibile.

6.2. Il secondo motivo, con cui la difesa ipotizza che l'incarico per la compilazione degli F24, comprensivi di compensazioni dei debiti con crediti inesistenti, sia stata attribuita da un terzo all'insaputa del liquidatore quale legale rappresentante della società, oltre a non confrontarsi con le argomentazioni della Corte territoriale, è evidentemente diretta ad ottenere una rivalutazione della vicenda della causa preclusa in sede di legittimità ed è priva di fondamento probatorio. Anche in questo caso, come per le posizioni di altri imputati, la difesa tende ad accreditare la tesi secondo cui vi sarebbero stati altri soggetti che avevano messo in contatto l'imputato e [REDACTED] così da rendere l'imputato inconsapevole della vicenda; ma ciò si scontra con quanto sopra osservato circa la prova documentale della diretta riconducibilità dell'attività del soggetto che agiva nell'interesse dell'imputato all'imputato stesso. Dunque, il motivo di doglianza è inammissibile, a fronte della coerente e conforme motivazione dei giudici di primo e secondo grado. Non merita, poi, alcuna rilevanza il movente del reato ai [REDACTED] della sua configurazione, non essendo comunque inverosimile su un piano logico, la circostanza che il liquidatore possa avere interesse a far venire meno debiti tributari attraverso stratagemmi illeciti (pag. 28 sentenza appello).

6.3. Con riferimento al terzo motivo di ricorso, con il quale la difesa deduce la violazione dei diritti di difesa dell'imputato, assumendo che sarebbe mancato un autonomo accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate idoneo a consentire il pagamento del debito tributario e, conseguentemente, l'applicazione degli artt. 13 e 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, si osserva che la Corte di appello ha già correttamente rigettato la censura difensiva. In particolare, la Corte ha rilevato che al professionista erano state inviate, tramite la casella di posta elettronica [REDACTED], le cartelle di pagamento riferibili alla società e il documento di identità del liquidatore, circostanza che dimostra l'avvenuto completamento dell'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Anche a prescindere da tale considerazione, in punto di fatto, deve osservarsi, in punto di diritto, che l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate opera in ambito amministrativo e, dunque, non rappresenta una condizione necessaria ai [REDACTED] dell'accertamento del reato di indebita compensazione, che segue l'iter del procedimento penale.



Quanto, in particolare, all'applicazione degli artt. 13 e 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 ai reati tributari, deve rilevarsi che, dalla formulazione di tali disposizioni, non emerge la necessità di un accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate quale presupposto per consentire al contribuente di accedere alla rateizzazione o ad altri meccanismi premiali che possano portare ad escludere la sussistenza del reato o a configurare circostanze attenuanti. Infatti, la rateizzazione e gli altri meccanismi richiamati da tali disposizioni possono essere anche fatti valere su iniziativa del contribuente, sul quale incombe un onere di attivazione in tal senso, una volta attinto dalle indagini penali.

Con riferimento al reato per cui si procede, tale conclusione trova specifica conferma nel comma 1 dell'art. 13, il quale prevede che questo non è punibile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. La disposizione non cita attività dell'Agenzia delle Entrate né iniziative o comunicazioni da parte della stessa verso il contribuente. E ciò è coerente con la generale funzione del diritto penale premiale, perché la meritevolezza della non punibilità presuppone necessariamente un'iniziativa della parte contribuente, alla quale non può essere consentito di trincerarsi dietro la pretesa incertezza, su un piano amministrativo, di un debito tributario già ampiamente accertato nel suo ammontare in sede penale.

Analogamente il comma 1 dell'art. 13-bis, prevede che, «fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale». Secondo tale disposizione è dunque il contribuente e non l'Agenzia delle Entrate ad assumere l'iniziativa di attivare rateizzazione o procedure conciliative e di adesione, mentre, a norma del successivo comma 1-bis, spetta invece all'Agenzia l'attestazione del regolare versamento delle somme dovute.

Il motivo di ricorso è, dunque, infondato.

7. Da quanto precede, consegue che i ricorsi di [REDACTED] e [REDACTED] devono essere rigettati, con condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

I ricorsi di [REDACTED] e [REDACTED] devono essere dichiarati inammissibili. Tenuto conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella

fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in € 3.000,00.

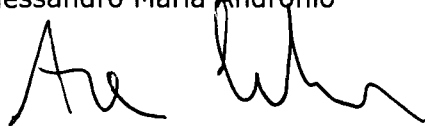
P.Q.M.

Rigetta i ricorsi di [redacted] [redacted] e [redacted] che condanna al pagamento delle spese processuali.

Dichiara inammissibili i ricorsi di [redacted] e [redacted] che condanna al pagamento delle spese processuali e della somma di € 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso il 15/01/2026.

Il Consigliere estensore
Alessandro Maria Andronio



Il Presidente
Luca Ramacci



Deposita in Cancelleria

Oggi,

10 2 APR. 2026



IL CANCELLIERE ESPERTO
Don.ssa Elisabetta Arrabito

