



02794-24

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

LUCA RAMACCI - Presidente -  
DONATELLA GALTERIO  
ALDO ACETO  
LUCA SEMERARO - Relatore -  
ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

TA

Sent. n. sez. 40/2024  
CC - 11/01/2024  
R.G.N. 37203/2023

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:  
GIP TRIBUNALE MILANO

avverso l'ordinanza del 26/09/2023 del GIP TRIBUNALE di MILANO

udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;

lette le conclusioni del PG FRANCESCA COSTANTINI

Il Proc. Gen. conclude per l'inammissibilità

## **RITENUTO IN FATTO**

1. Con l'ordinanza del 26 settembre 2023 il Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Milano ha trasmesso di ufficio, ex art. 24-*bis* cod. proc. pen., gli atti al fine di risolvere la questione di competenza sollevata dal difensore di [REDACTED]

Rileva il Giudice dell'udienza preliminare che [REDACTED] è imputato del reato ex art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 perché, quale legale rappresentante della [REDACTED] s.r.l., con sede in [REDACTED] non avrebbe versato le somme dovute per il periodo di imposta 2019, procedendo ad indebite compensazioni con crediti inesistenti.

L'ultimo modello F24 con cui sono state effettuate le compensazioni è stato presentato ad Avellino, presso la filiale della [REDACTED]

Secondo il difensore dell'imputato, la competenza per territorio si dovrebbe radicare in Avellino per effetto del pagamento avvenuto presso la banca.

Rileva il Giudice dell'udienza preliminare che ove si applicasse l'orientamento espresso da Sez. 3, n. 2351 del 20/01/2023, la competenza sarebbe dell'autorità giudiziaria di Avellino, perché ai fini della consumazione del reato (eventualmente) prolungata occorrerebbe far riferimento all'ultimo F24 con cui è stata eseguita la compensazione illecita.

Ove, invece, si applicasse la tesi del reato omissivo istantaneo, espressa da ultimo da Sez. 3, n. 6529 del 19/02/2020, Sez. 3, n.25317 del 31/05/2022, Sez. 3, n.42307 del 09/11/2022, dovrebbe aver rilievo il luogo di accertamento del reato che è Milano.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. L'art. 10-*quater* - Indebita compensazione - del d.lgs. n. 74 del 2000 prevede che: «1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro».

1.1. Partendo dalla qualificazione del delitto quale reato omissivo istantaneo, Sez. 3, n. 6529 del 12/12/2019, dep. 2020, Magnozzi, Rv. 278597 - 01, ha affermato il principio per cui, ai fini della determinazione della competenza per

territorio per il delitto di indebita compensazione, atteso che l'obbligazione tributaria può essere adempiuta presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato, nella conseguente impossibilità di fare riferimento al luogo di consumazione di cui all'art. 8 cod. proc. pen., il criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato di cui all'art. 18, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen.

1.2. La successiva giurisprudenza citata dal Giudice dell'udienza preliminare ha ribadito il principio relativo alla competenza per territorio senza, però, affrontare la questione relativa alla natura giuridica del reato (così Sez. 3, n.25317 del 31/05/2022, Cimmino, non massimata, Sez. 3, n.42307 del 09/11/2022, Marchetti, non massimata).

1.3. La tesi della qualificazione del delitto quale reato omissivo istantaneo, espressa dalla sentenza Magnozzi è rimasta isolata, mentre la giurisprudenza ha affermato - cfr. Sez. 3, n. 4958 del 11/10/2018, dep. 2019, Cappello, Rv. 274854 - che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale.

In motivazione, la Corte ha precisato che il delitto di indebita compensazione non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale a differenza di quello di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del medesimo d.lgs. n. 74 del 2000, in cui il mendacio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'Iva.

1.4. A tale orientamento deve darsi seguito, poiché la condotta di compensazione avviene mediante l'utilizzo del mod. F24, come emerge dalla struttura dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 che richiama l'art. 17 del d.lgs. 9.7.97 n. 241 che disciplina i versamenti unificati di Tributi, contributi, premi e altre entrate, nonché dei relativi interessi e sanzioni e la possibilità di compensare i debiti e crediti dei tributi, contributi, premi ed altre entrate oggetto di versamento unificato. I versamenti unificati e l'eventuale compensazione avvengono mediante l'utilizzo degli appositi modelli F24, come indicato proprio dall'art. 17 del d.lgs. n.241 del 1997 (si veda anche il successivo art. 19).

1.5. La giurisprudenza successiva alla sentenza Magnozzi è in linea con i principi della sentenza Cappello.

Per Sez. 3, n. 23027 del 23/06/2020, Mangieri, Rv. 279755 – 01, il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale; non rilevano, pertanto, l'eventuale mancato computo della compensazione da parte dello Stato ed il conseguente non aggiornamento del c.d. cassetto fiscale, in quanto tali operazioni, successive alla presentazione del modello indicato, sono soltanto ricognitive del rapporto obbligatorio tra Amministrazione e contribuente, senza alcun effetto costitutivo o costitutivo.

Ancora più di recente, Sez. 3, n. 23962 del 10/02/2023, Monghese, Rv. 284687 – 01, ha ribadito che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si perfeziona con la presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato, sicché il profitto suscettibile di confisca, corrispondente alla somma non versata in conseguenza della condotta decettiva, deve essere calcolato avuto riguardo al momento in cui tale somma avrebbe dovuto essere versata, potendo determinare la corresponsione postuma della somma non versata una mera riduzione del *quantum* oggetto di confisca e la «sterilizzazione» dell'operatività della stessa, ove il contribuente si impegni a versare il dovuto entro i termini ammessi dalla legislazione tributaria di settore.

1.6. Ne consegue che l'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74 del 2000 punisce una condotta, che determina l'omesso versamento delle somme dovute, che è anche attiva, perché è attuata mediante l'utilizzo in compensazione, nel cd. F24, di crediti tributari non spettanti o inesistenti; tale condotta attiva è sanzionata penalmente, anche in maniera più severa rispetto ad altre, in ragione della sua specifica connotazione decettiva, funzionale a rendere più difficile l'accertamento dell'evasione fiscale.

1.7. Va, dunque, ribadita la costruzione del delitto di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 quale reato a consumazione (eventualmente) prolungata, e non come reato (eventualmente) permanente, in quanto può essere realizzato con una o più condotte, consistenti nell'utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti attraverso una o più presentazioni telematiche di modelli F24, e quando è realizzato con più condotte, ciascuna di esse resta autonoma e materialmente distinta dalle altre, ponendosi con queste in rapporto di soluzione di continuità, senza determinare una ininterrotta protrazione nel tempo della lesione dell'interesse protetto.

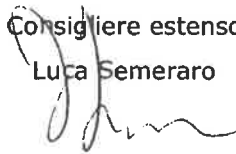
2. Nel caso concreto, il Giudice dell'udienza preliminare ha accertato, mediante un accertamento in fatto, che l'ultimo modello F24 è stato presentato per il pagamento presso la filiale della ██████████ di Avellino, con conseguente consumazione del reato in tale territorio; pertanto, la competenza deve essere individuata nell'autorità giudiziaria di Avellino a cui dovranno essere trasmessi gli atti dall'autorità giudiziaria attualmente procedente.

**P.Q.M.**

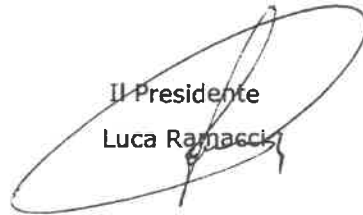
Decidendo sul rinvio pregiudiziale ex art. 24bis cpp, dichiara la competenza del Tribunale di Avellino cui dispone trasmettersi gli atti.

Così deciso il 11/01/2024.

Il Consigliere estensore  
Luca Semeraro



Il Presidente  
Luca Ramacci



Depositata in Cancelleria

Oggi, 23 GEN. 2024



Il Segretario  
 30