

Gli Ermellini sulla consumazione dell'indebita compensazione: rileva l'ultimo modello

Crediti inesistenti, conta l'F24

La filiale della banca determina la competenza territoriale

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

R reato di indebita compensazione, rileva l'ultimo modello F24: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 2794 del 23 gennaio scorso, con cui la terza sezione ha confermato che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000 si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi. Pertanto la sentenza ha individuato il giudice competente a decidere in quello del territorio in cui si trova la filiale della banca presso cui l'ultimo modello F24 è stato presentato per il pagamento.

Il caso. Nel caso in esame il giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Milano aveva trasmesso gli atti alla Corte di Cassazione al fine di risolvere la questione di competenza territoriale sollevata dal difensore del legale rappresentante di una Srl, imputato del reato indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000, per non versato le somme dovute per il periodo di imposta 2019, procedendo a indebita compensazioni con crediti inesistenti. Secondo il difensore dell'imputato, la competenza per territorio si sarebbe dovuta radicare nel luogo in cui aveva sede la filiale della banca presso la quale era stato presentato l'ultimo modello F24, per effetto del pagamento avvenuto. Aveva rilevato il giudice che, secondo un orientamento giurisprudenziale (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 2351/2023), la competenza sarebbe stata effettivamente dell'autorità giudiziaria del suddetto luogo, 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 fosse applicata la tesi del c.d. reato omissivo istantaneo (cfr. da ultimo Cass. pen., Sez. III, n. 6529/2020, n. 25317/2022 e n. 42307/2022), si sarebbe dovuto far riferimento al luogo di accertamento del reato.

La norma. Dunque, nel pronunciarsi sulla questione, la Suprema Corte ha innanzitutto ricordato che l'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000 sotto la rubrica "Indebita compensazione" punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in

Il reato di indebita compensazione	
La norma	L'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000, sotto la rubrica "Indebita compensazione", punisce con la reclusione: <ul style="list-style-type: none"> • da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 crediti non spettanti per un importo annuo > 50.000 euro • da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 crediti inesistenti per un importo annuo > 50.000 euro
Consumazione e competenza	Come altresì affermato da Cass. pen. 2794/2024: <ul style="list-style-type: none"> • il delitto si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, realizzandosi in quel momento il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale • la competenza territoriale spetta al giudice del luogo in cui ha sede la filiale della banca presso cui l'ultimo modello F24 è stato presentato per il pagamento

compensazione, ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. Nel caso di crediti inesistenti, al superamento della predetta soglia di rilevanza penale, la reclusione va da un anno e sei mesi a sei anni.

Un primo indirizzo giurisprudenziale. Ciò premesso, ha richiamato l'indirizzo che parte dalla qualificazione del delitto quale reato omissivo c.d. istantaneo, e, 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, afferma la conseguente impossibilità di fare riferimento al luogo di consumazione (ovvero al criterio previsto dall'art. 8 c.p.p.), dovendosi avere riguardo al criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato, come previsto dall'art. 18, comma 1, d.lgs. n. 74/2000, secondo il quale, appunto, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'art. 8 c.p.p., è competente il giudice del luogo di accertamento del reato (Cass. pen., Sez. III, n. 6529/2020).

L'orientamento successivo. 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 (cfr. Cass. pen., Sez. III, n.

25317/2022, e n. 42307/2022). Ciò detto, come evidenziato dalla Cassazione nella pronuncia ora in commento, la tesi della qualificazione del delitto quale reato omissivo istantaneo è rimasta isolata, mentre si è affermato (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 4958/2019) che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000 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. 74/2000, in cui il menadicio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'Iva.

L'indirizzo seguito nella sentenza. Dinanzi ai due diversi orientamenti, gli Ermellini nel caso in esame hanno ritenuto di dare seguito al secondo, poiché la condotta di compensazione avviene mediante l'utilizzo del mod. F24, come emerge dalla struttura dell'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000 che richiama l'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, che di-

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 infatti mediante l'utilizzo degli appositi modelli F24, come indicato proprio dal suddetto art. 17. A conferma, la Cassazione ha inoltre richiamato due ulteriori recenti precedenti giurisprudenziali, che nel ribadire che il delitto di indebita compensazione si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, hanno precisato, da un lato (Cass. pen., Sez. III, n. 23027/2020), che non rilevano l'eventuale mancato computo della compensazione da parte dello Stato e 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. Dall'altro lato, (Cass. pen., Sez. III, n. 23962/2023), che 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.

La decisione della Suprema Corte. La conseguenza, evidenziata in sentenza, è che l'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000 punisce una condotta, che determina l'omesso versamento delle somme dovute, che è anche attiva, perché è attuata mediante l'utilizzo in compensazione, nel c.d. 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

La Suprema Corte ha ribadito la costruzione del delitto di indebita compensazione, quando realizzato con più condotte, quale reato a consumazione prolungata e non come reato permanente

dell'evasione fiscale. La Suprema Corte ha pertanto ribadito la costruzione del delitto di indebita compensazione 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. Nel caso concreto, il Giudice dell'udienza preliminare aveva verificato, mediante un accertamento in fatto, la filiale della Banca presso cui l'ultimo modello F24 era stato presentato per il pagamento, con conseguente consumazione del reato in tale territorio. Pertanto, la competenza è stata individuata nell'autorità giudiziaria nel medesimo luogo, a cui si è disposto di trasmettere gli atti.