

Giurisprudenza

## Utilizzo dei crediti Iva inesistenti, valido il sequestro per equivalente

25 Settembre 2019

Respinta la tesi del professionista abilitato che sosteneva di aver svolto una semplice funzione di intermediario e che non era stato dimostrato alcun collegamento tra lui e le società coinvolte

catena con Lucchetto

Legittimo il sequestro preventivo per equivalente disposto nei confronti del professionista abilitato alla trasmissione dei modelli F24 a saldo 0 che, utilizzando in compensazione crediti Iva inesistenti e falsamente asseverati da altro professionista, con il ricorso fraudolento all'accollo del debito fiscale e in concorso con gli amministratori sia delle società fallite e generatrici dei crediti Iva fittizi, sia delle società accollate, consentiva la compensazione indebita dei debiti di queste ultime.

Lo ha affermato la Cassazione nella sentenza n. 36383 del 23 agosto 2019.

### I fatti

Il tribunale di Milano ha respinto un'istanza di riesame, ex articolo 322 cpp, proposta da un professionista contro l'ordinanza con la quale il Gip ha disposto il sequestro preventivo diretto e per equivalente su beni mobili e immobili per circa 23 milioni di euro, pari al profitto del reato di indebita compensazione (ex articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000). L'uomo, nell'esercizio dell'attività di consulente fiscale abilitato alla trasmissione dei modello F24 con saldo 0, ha utilizzato in compensazione crediti Iva inesistenti e falsamente asseverati da altro professionista, facendo ricorso fraudolento all'accollo del debito fiscale. Ha giocato, quindi, un ruolo determinante nell'elaborazione di modelli di evasione fiscale: ha operato in concorso con gli amministratori sia di società dichiarate fallite, sia delle società accollate, in modo tale che gli amministratori generassero crediti Iva fittizi e lui, poi, potesse utilizzarli in compensazione dei debiti.

Il professionista ha proposto ricorso per cassazione lamentando violazione di legge in relazione all'erronea applicazione dei presupposti per l'adozione della misura cautelare e alla sussistenza del *fumus* del reato, sul rilievo che: a) non vi era la dimostrazione della fittizietà dei crediti Iva utilizzati per le compensazioni, tratta solo dalla relazione del curatore del fallimento e dagli accertamenti della Guardia di Finanza; b) non era motivata la sua partecipazione al reato poiché, essendo deputato solo alla trasmissione dei modelli F24 predisposti dal contribuente e asseverati da altro professionista, era un mero intermediario, tenuto alla verifica della rispondenza dei crediti alle scritture contabili prima di apporre il visto di conformità; c) non era stata dimostrata alcuna forma di collegamento tra lui e le società coinvolte, anche alla luce dei contratti di accollo del debito tributario depositati, e d) non vi era prova né del suo concorso nel reato, né della sua elaborazione di modelli di evasione fiscale.

La Cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso e ha affermato *“la congruità ed esauriente motivazione del Tribunale che... ha ancorato il fumus del reato all'esito della disamina del compendio probatorio”* e cioè alla *“relazione del curatore fallimentare delle società cartiere, ‘prova documentale’... che... può legittimamente essere utilizzata in questa sede e posta a fondamento del provvedimento ablativo”*, e agli *“accertamenti della G di F. sulle compensazioni operate da società terze che si erano accollate il credito Iva (fittizio) ceduto dalle prime due, e che, grazie all'intervento dell'indagato..., persona deputata ad operare la materiale compensazione, mediante invio dei mod. F24 a saldo 0, avevano così compensato i loro debiti tributari...”* (Cassazione, n. 36383/19).

## **Osservazioni**

La Cassazione si è pronunciata sulla legittimità della misura con riferimento sia al *fumus*, sia alla misura del profitto del reato.

I giudici di legittimità hanno ribadito che, nella valutazione del *fumus commissi delicti* quale presupposto del sequestro preventivo ex articolo 321, comma 1, cpp, il giudice del riesame non può avere riguardo alla sola astratta configurabilità del reato, ma deve tener conto, in modo puntuale e coerente, delle concrete risultanze processuali e dell'effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti, indicando, sia pure sommariamente, le ragioni che rendono allo stato sostenibile l'impostazione accusatoria (n. 26197/2010). Hanno esaminato, quindi, la motivazione della sentenza impugnata anche per il capo relativo alla buona fede dell'indagato, mero intermediario nella trasmissione dei modelli F24, senza alcun obbligo di verifica della sussistenza dei crediti attestata da altro professionista.

Al riguardo, la Corte ha osservato che il provvedimento impugnato ha analizzato correttamente il

profilo della buona fede, escludendola, e il profilo della realizzazione di modelli di evasione.

In particolare, il provvedimento impugnato, dopo aver richiamato la pronuncia della Cassazione (n. 1999/2017) sull'illeceità della compensazione mediante accollo, ha confermato la natura fraudolenta delle compensazioni operate, in quanto l'articolo 17, Dlgs n. 241/1997, non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti. Anche nella fattispecie al suo esame, erano illecite le compensazioni operate dal consulente abilitato alla trasmissione dei citati modelli, il quale, mediante accollo fiscale del fittizio credito Iva da parte di numerose società (ben 11) nell'arco di 18 mesi, aveva partecipato al meccanismo illecito, creando un modello seriale di evasione.

Non poteva giustificarsi, infatti, la concentrazione in capo al professionista, in così poco tempo, di un tale numero di compensazioni per crediti inesistenti, riconducibile a diverse società tutte in rapporto con le società generatrici del credito Iva fittizio, e che, operando la compensazione a saldo 0, hanno così omesso il versamento dell'imposta. In senso conforme alle pronunce di legittimità, di recente l'Agenzia delle entrate si è espressa asserendo l'illegittimità del pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "accollo fiscale" (risoluzione n. 140/2017).

Con riferimento alla buona fede, poi, la Corte ha ribadito quanto evidenziato dal tribunale e cioè che dalla lettura dei contratti di accollo risultava che:

- a) la società accollate si impegnavano al pagamento di ammontare superiore al debito tributario
- b) non era stata documentata alcuna transazione di denaro, circostanza ritenuta, dal tribunale milanese, contraria a normali prassi e pratiche commerciali.

Inoltre la pluralità delle operazioni riconducibili a due società che funzionavano come cartiere per la produzione di crediti Iva fittizi e poi come società accollanti, costituivano la dimostrazione del modello seriale di evasione fiscale che veniva realizzato presso lo studio del professionista il quale, mediante il suo apporto provvedeva alla trasmissione dei modelli F24 a saldo 0, e provvedeva alla realizzazione del reato consentendolo ad un numero indeterminato in astratto (nel concreto sono state individuate ben 11 società in un ristretto arco temporale). Il consulente, in altri termini, ha concorso a realizzare un meccanismo di frode che ha replicato con le società indicate nei capi di imputazione, ma che ben poteva considerarsi replicabile all'infinito grazie alla sua qualifica di concorrente necessario per la trasmissione dell'F24 con cui si operava la compensazione indebita.

Infine, quanto al profitto del reato, la Cassazione ha ribadito che corrisponde all'intero ammontare

del debito della società accollata (n. 46709/2018) e può essere disposto nei confronti di ciascun concorrente nel reato. Di conseguenza, il sequestro preventivo per equivalente, funzionale alla confisca ex articolo 12-*bis*, Dlgs. n. 74/2000, non richiede il rapporto di pertinenzialità tra il reato e il bene oggetto della misura e può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto:

- indifferentemente nei confronti di uno o più autori della condotta criminosa, non essendo ricollegabile all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (Cassazione n. 1999/2017 e n. 29395/2018)
- nei confronti del consulente fiscale, anche se non riveste la carica di legale rappresentante delle società, nel cui interesse il reato è stato realizzato e che hanno beneficiato del risparmio di imposta.

di

**Romina Morrone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/utilizzo-dei-crediti-iva-inesistenti-valido-sequestro-equivalente>