

Sentenza della Cassazione, III sezione, sul reato previsto dall'articolo 3 del dlgs n. 74/2000

# Crediti d'imposta ad alto rischio

## La consapevolezza dell'inesistenza innesca la frode fiscale

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**A**cquisto di crediti d'imposta con la consapevolezza della loro inesistenza: scatta il reato di frode fiscale mediante altri artifici. È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 8653 del 28 febbraio scorso, con cui la terza sezione, nel caso di un legale rappresentante di una Srl accusato di aver indicato in dichiarazione crediti di imposta inesistenti ceduti da altra società, ha ritenuto sussistente il reato di cui all'art. 3 dlgs 74/2000, che, rispetto alla fattispecie di cui all'art. 10-quater, ovvero indebita compensazione di crediti inesistenti, prevede peraltro una pena più alta. Nel caso di specie, attraverso una pluralità di elementi, si è ritenuta dimostrata sia la piena consapevolezza da parte del ricorrente della inesistenza dei crediti ceduti, sia la finalità di evasione sottesa al loro acquisto.

**Il caso.** Nel caso in esame, la Corte d'appello di Milano aveva confermato la sentenza del giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Monza, con la quale il rappresentante legale di una Srl, a seguito di giudizio abbreviato, era stato dichiarato responsabile del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, primo comma, dlgs 74/2000, ascritti per avere, al fine di evasione, indicato, nella dichiarazione fiscale di tale società relativa all'anno 2015, crediti di imposta inesistenti, ceduti da un'altra società.

**La difesa.** Avverso la sentenza l'imputato aveva proposto ricorso per cassazione. Denunciava la violazione dell'art. 43 c.p., che prevede che il delitto è doloso, o secondo l'intenzione, quando l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell'azione od omissione e da cui la legge fa dipendere l'esistenza del reato, è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione. Dunque, con riferimento alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato, evidenziava come tale componente soggettiva non potesse ritenersi integrata per una pluralità di ragioni. In primo luogo, l'elemento soggettivo del dolo specifico sarebbe stato incompatibile con l'esborso economico sostenuto dal ricorrente, essendo massima di comune esperienza che nessuno pagherebbe una somma cospicua (nel caso concreto euro 240.000) per qualcosa che sa essere inesistente, e tale aspetto non sarebbe stato considerato adeguatamente dai giudici di merito. Inoltre, la sentenza impugnata non avrebbe

tenuto conto di elementi di legittimo affidamento, idonei a escludere l'elemento soggettivo, quali l'assistenza di esperti professionisti che avevano offerto ampie rassicurazioni sulla legittimità dell'operazione, la consegna del documento da parte dell'Agenzia delle Entrate attestante l'esistenza del credito di imposta ceduto, e, ancora, la denuncia per truffa presentata dal ricorrente nei confronti dei soggetti ai quali si era affidato per il buon esito dell'operazione. Tali elementi sarebbero stati idonei, ad avviso della difesa, a dimostrare la sua buona fede e l'assenza del dolo specifico richiesto per l'integrazione della frode fiscale, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici di merito, che non li avrebbero considerati adeguatamente nella loro effettiva portata dimostrativa.

**Il dolo specifico.** La Suprema Corte ha considerato tali argomentazioni inammissibili, rilevando come nella sentenza impugnata la sussistenza dell'elemento soggettivo fosse giustificata attraverso la considerazione di una pluralità di elementi, ritenuti, in modo non manifestamente illogico, dimostrativi sia della piena consapevolezza da

parte del ricorrente della inesistenza dei crediti ceduti, sia della finalità di evasione sottesa al loro acquisto. L'argomento, proposto con il ricorso per cassazione, della illogicità della affermazione della consapevolezza della inesistenza dei crediti d'imposta acquistati a fronte del pagamento della somma di euro 240.000 quale corrispettivo di tale acquisto, era stato adeguatamente confutato dalla Corte d'appello, che aveva sottolineato che tale acquisto era strumentale al conseguimento di un risparmio di imposta che, nel corso degli anni, sarebbe stato sicuramente superiore all'esborso effettuato, e che, per conseguire tale obiettivo, il ricorrente necessitava di un supporto documentale, ovvero gli atti di cessione dei crediti inesistenti, apparentemente regolari e almeno auspicabilmente utilizzabile a fini fraudolenti. Anche l'affermazione secondo cui sarebbe stato mosso all'imputato un addebito di colpa, fondato sull'essere venuto meno alla diligenza media dell'imprenditore, il quale sarebbe tenuto a operare adeguate e preventive verifiche sui crediti d'imposta prima del loro acquisto, è stata ritenuta manifestamente infon-

data, sia perché riprodotto da un profilo di censura già adeguatamente considerato e motivatamente disatteso dalla Corte d'appello; sia perché smentita dai plurimi elementi indicati nella affermazione della piena consapevolezza della inesistenza dei crediti acquistati e della finalità di evasione che aveva caratterizzato la condotta dell'imputato. La Corte territoriale, infatti, dopo aver ricostruito il meccanismo e la procedura necessaria per utilizzare i crediti di imposta relativi a investimenti in aree svantaggiate, disciplinati dalla legge 296/2006, aveva evidenziato la palese inesistenza dei crediti utilizzati in compensazione, desumendola da una serie di macroscopiche anomalie relative alla procedura di utilizzazione dei crediti in questione (assenza di una "prenotazione", da effettuare mediante il così detto modulo FAS, del credito di imposta da utilizzare; e mancanza del rilascio del "nulla osta" alla fruizione del beneficio); dalla veste del soggetto cedente (privato di poteri di rappresentare una delle società cedenti); dalla totale assenza di informazioni su una delle società cedenti (evasore totale e to-

talmente sconosciuta al Fisco).

**La decisione della Suprema Corte.** La Corte d'appello aveva poi ribadito l'affermazione della sussistenza dell'elemento soggettivo in capo all'imputato, sottolineando gli elementi dimostrativi dell'esistenza di un meccanismo truffaldino al quale aveva preso parte anche il ricorrente, avvalendosi di professionisti: il ricorrente aveva infatti fatto pervenire a costoro moduli F24 con indicazione dei debiti di imposta, e detti professionisti si erano procurati dei crediti da utilizzare in compensazione, il tutto senza che alcun atto di cessione fosse stato stipulato, fino a quando, nei primi mesi del 2015, non era avvenuto un incontro con il presunto titolare delle società disposte a cedere i crediti, il quale aveva rassicurato il ricorrente circa la possibilità di ingannare l'Eraio retrodatando la data degli atti di cessione, ottenendo la sua adesione alla frode. Da qui la sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dall'art. 3 dlgs 74/2000 che punisce con la reclusione da tre a otto anni chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è con riferimento a taluna delle singole imposte > a euro 30.000; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è > al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque > a euro 1.500.000, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è > al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30.000.

### Crediti inesistenti e frode fiscale

#### Art. 3 dlgs 74/2000

L'art. 3 dlgs 74/2000 punisce con la reclusione da tre a otto anni chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è con riferimento a taluna delle singole imposte > a euro 30.000
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è > al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque > a euro 1.500.000, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è > al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30.000

#### La precisazione della Suprema Corte

Come affermato da Cass. pen. 8654/2024:

- nel caso di acquisto di crediti d'imposta con la consapevolezza della loro inesistenza, scatta il reato di frode fiscale mediante altri artifici
- la sussistenza dell'elemento soggettivo non è confutata dal versamento di un cospicuo importo quale corrispettivo dell'acquisto, essendo al contrario strumentale al conseguimento di un risparmio di imposta che, nel corso degli anni, sarebbe superiore all'esborso effettuato