

Crediti IVA falsi tra dichiarazione fraudolenta e indebita compensazione

Se in dichiarazione sono utilizzate fatture false, con indebita detrazione IVA, è integrato l'art. 2 del DLgs. 74/2000, speciale rispetto all'art. 10-quater

/ Maurizio MEOLI

L'amministratore che crea **fatture false** e le utilizza nella dichiarazione della società per detrarre indebitamente l'IVA integra la fattispecie di dichiarazione fraudolenta ex [art. 2](#) del DLgs. 74/2000 e non l'indebita compensazione di cui all'[art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000.

Ad affermarlo è la sentenza n. [5703/2016](#) della Corte di Cassazione, che, da un lato, conferma l'orientamento che colloca anche l'utilizzo di fatture false create *ex novo* dall'amministratore nella dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 (mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e non in quella, connotata da soglie, di cui all'[art. 3](#) del DLgs. 74/2000 (mediante altri artifici), e, dall'altro, sembra allontanarsi dalla criticatissima impostazione, adottata dalla sentenza n. [42462/2010](#), che ha ritenuto integrata la fattispecie di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater del DLgs. 74/2000 anche attraverso "**compensazione**" dell'IVA a credito con l'IVA a debito nell'ambito della **dichiarazione** annuale.

Il tutto ha sullo sfondo il caso di un amministratore indagato per l'utilizzo in dichiarazione IVA di fatture false da lui stesso create che aveva provato a difendersi invocando la rilevanza della condotta ai fini dell'art. 10-quater del DLgs. 74/2000 (in allora meno grave, ma oggi, in caso di crediti inesistenti, parimenti punito).

Quanto al primo profilo, si ricorda come la Suprema Corte abbia progressivamente abbandonato quella ricostruzione (*cf.* Cass. nn. [38544/2015](#), [12720/2008](#), [32493/2004](#) e [30896/2001](#)) che distingueva tra utilizzo di fatture "ideologicamente" false, rilevanti ex art. 2 del DLgs. 74/2000, e utilizzo di fatture "materialmente" false, rilevanti ex art. 3 del DLgs. 74/2000 (reati puniti con la medesima pena, ma, esclusivamente nelle seconda fattispecie, solo al superamento di specifiche **soglie**). Restava nel dubbio l'ipotesi "**a cavallo**" tra falsità ideologica e materiale della creazione *ex novo* di una fattura falsa da parte dello stesso utilizzatore.

Tale ultimo profilo ha perso rilievo nel momento in cui la giurisprudenza di legittimità, inclusa la sentenza in commento, ha decisamente optato (tra le altre, Cass. nn. [44479/2012](#), [10987/2012](#), [9405/2012](#) e [5641/2012](#)) per la ricostruzione secondo la quale la fattispecie di cui all'art. 2 presenta "**struttura bifasica**", in cui la dichiarazione, quale momento conclusivo, dà vita ad un falso contenutistico, mentre la condotta preparatoria, cioè la registrazione o detenzione ai fini di prova dei documenti che costituiranno il supporto della dichiarazione, può avere ad oggetto sia documenti contenutistica-

mente falsi (emessi da altri in favore dell'utilizzatore), sia documenti materialmente falsi (contraffatti o alterati, anche dallo stesso utilizzatore del documento).

Quanto al mezzo fraudolento di cui l'agente si avvale per l'indicazione di elementi passivi fittizi, l'[art. 1](#) lett. a) del DLgs. 74/2000 stabilisce che per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sono da intendere le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'IVA in misura **superiore** a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti **diversi** da quelli effettivi.

Gli altri documenti che vengono in rilievo sono, dunque, quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture (ad esempio, ricevute fiscali e schede carburante). La **falsità** può cadere sul contenuto della fattura o del documento contabile rilevante, attestandosi che è stata effettuata un'operazione in realtà non eseguita oppure che l'importo dell'operazione è superiore a quello reale, ma, ai fini IVA, può anche cadere sull'indicazione dei soggetti tra cui è intercorsa l'operazione (Cass. n. [46857/2015](#)).

La decisione in commento non si sofferma sulle novità inserite in materia dal DLgs. [158/2015](#), che, in particolare, ha specificato come anche la fattispecie di cui all'art. 3 possa essere integrata "avvalendosi di documenti falsi"; il silenzio sul punto potrebbe essere letto come implicita conferma del fatto che la distinzione tra le due fattispecie debba continuare ad essere ricercata nel terreno della **valenza probatoria** dei documenti utilizzati e non guardando al tipo di falsità (*cf.* la Relazione [III/05/2015](#) dell'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, § 3.2).

A fronte di tale ricostruzione, prosegue poi la Suprema Corte, non può invocarsi l'applicabilità dell'art. 10-quater, dal momento che il reato di cui all'art. 2 contiene, rispetto al primo, un elemento ulteriore e specificativo, ovvero l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti a supporto dell'indicazione in dichiarazione. La dichiarazione fraudolenta, dunque, si pone in rapporto di **specialità** rispetto all'indebita compensazione, che riveste carattere residuale. Occorre a questo punto chiedersi se tale residualità sia da ravvisare anche rispetto alla dichiarazione solo "infedele" (art. 4), in assenza di utilizzo di documentazione falsa a supporto, lasciando l'indebita compensazione a sanzionare il solo utilizzo di crediti inesistenti tramite F24 ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/1997.