

I principi enunciati dalla Cassazione in merito alla dichiarazione fraudolenta ai fini Iva

# Fatture false, fattispecie estesa

## Contano sia i contenuti, sia l'indicazione dei soggetti

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E ROSSELLA ROTUNNO

La creazione di fatture false, inserite nella dichiarazione della società, al fine di detrarre indebitamente l'Iva, integra il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del dlgs. 74/2000 e non la diversa fattispecie prevista dall'art. 10-quater del medesimo decreto, ossia indebita compensazione. Ad affermarlo è la terza sezione penale della Corte di cassazione con sentenza n. 5703 dell'11 febbraio 2016. Con la pronuncia il giudice di legittimità ha respinto il ricorso proposto da un contribuente, indagato del reato di cui all'art. 2 del dlgs 74/2000, per avere, in veste di amministratore di una società per azioni, indicato nelle dichiarazioni annuali ai fini Iva elementi passivi fittizi, avvalendosi di centinaia di fatture contraffatte, beneficiando, in tal modo, di indebite detrazioni di imposta per oltre un milione di euro nell'arco di tre anni.

La decisione è di rilievo per due ragioni: in primo luogo, la suprema corte, confermando la qualificazione giuridica compiuta dal giudice di merito, chiarisce la portata della disposizione di cui all'art. 2, rimarcando il discrimine tra la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e la diversa fattispecie disciplinata dal successivo art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici). Successivamente, allontanandosi dall'impostazione adottata dalla sentenza n. 42462/2010, si sottolinea come nel caso di specie non possa nemmeno invocarsi l'applicabilità dell'art. 10-quater, disciplinante la condotta criminosa di indebita compensazione. In particolare, per quanto concerne il primo profilo, la Corte aderisce a quell'indirizzo giurisprudenziale che ritiene sussumibili nella disciplina di cui all'art. 2 tanto le ipotesi di falso ideologico quanto quelle di falso materiale, ivi inclusa la formazione di fatture materialmente false. Ciò, non solo in ragione del fatto che già nel contesto della precedente legge 516/1982, l'art. 4 riservava a entrambe le condotte illecite il medesimo trattamento sanzionatorio, ma soprattutto in virtù della peculiare «struttura bifasica» che caratterizza l'attuale ipotesi criminosa in oggetto. Nella stessa, infatti, la dichiarazione, quale momento conclusivo, dà vita a un falso contenutistico, mentre la condotta prodromica e, cioè, la registrazione o detenzione ai fini probatori dei documenti che costituiranno il supporto della dichiarazione, può avere a oggetto sia documenti contenutisticamente falsi, emessi da

Le norme			
Dlgs 74/2000	Art. 2	Art. 3	Art. 10-quater
<b>Fattispecie criminosa</b>	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Indebita compensazione
<b>Soggetto attivo</b>	Chiunque (reato comune)		
<b>Condotta tipica (reati di mera condotta e di pericolo, a forma vincolata)</b>	Indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, mediante utilizzo di fatture o altri documenti relativi ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, o indicati corrispettivi o Iva in misura superiore a quella reale, o che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto	Indicazione in dichiarazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi, od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, fuori da casi previsti dall'art. 2.  Soglie di punibilità: • ricavi dichiarati > euro 30 mila; • ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie portate a diminuzione d'imposta > 5% dell'imposta complessiva o, comunque > euro 30 mila	Omesso versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a euro 50 mila
<b>Elemento soggettivo</b>	Dolo specifico		
<b>Trattamento sanzionatorio</b>	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	Crediti non spettanti: reclusione da sei mesi a due anni  Crediti inesistenti: reclusione da un anno e sei mesi a sei anni

altri in favore dell'utilizzatore, sia documenti materialmente falsi, ovvero contraffatti o alterati (anche dallo stesso utilizzatore del documento). La fattispecie in esame si distinguerebbe, pertanto, da quella prevista dall'art. 3 del dlgs 74/2000, non tanto per la natura del falso perseguito, ma in virtù del rapporto di specialità reciproca esistente tra le due citate disposizioni legislative, ove a un nucleo comune, costituito dalla dichiarazione infedele, si aggiungerebbero,

infatti, in chiave specializzante, nell'art. 2, l'utilizzo di fatture e documenti equiparabili relativi a operazioni inesistenti e, nell'art. 3, la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e la previsione di una soglia minima di punibilità. A quanto asserito, la Corte fa presente come la condotta in contestazione non potrebbe essere ricondotta, come invece eccetto dal contribuente, nean-

che alla fattispecie meno grave di cui all'art. 10-quater del dlgs 74/2000 che attiene alla indebita compensazione tra imposte dovute e crediti non spettanti o inesistenti. Ciò in quanto l'art. 2 del decreto in oggetto, la cui condotta si incentra sul momento dichiarativo e non sull'omesso versamento delle somme dovute dal contribuente, presenta nella sua struttura un elemento ulteriore e specifico, e cioè l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nonché l'indica-

zione in sede di dichiarazione di elementi passivi fittizi, ponendosi, pertanto, in rapporto di specialità (ex art. 15 c.p.) rispetto all'invocata previsione del citato art. 10 quater che rivestirebbe, al riguardo, carattere residuale. La sentenza in rassegna appare condivisibile, specie alla luce della riforma apportata in materia penale tributaria dal dlgs n. 158 del 2015. Con il provvedimento in oggetto il legislatore è, infatti, intervenuto sulle singole fattispecie criminose contemplate nel dlgs 74/2000 inasprendo il trattamento sanzionatorio delle condotte connotate da maggiore gravità, specie sotto il profilo dell'elemento soggettivo. Estendendo la portata della dichiarazione fraudolenta, e ricomprendendovi anche la condotta di chi, mediante la creazione di fatture materialmente false si propone come unico obbiettivo il perseguimento dell'indebita deduzione dei costi, il giudice di legittimità non fa che porsi in armonia con quanto previsto dal legislatore della riforma, riservando a un comportamento certamente più riprovevole rispetto a quello dell'indebita compensazione, il più grave trattamento sanzionatorio contemplato dall'art. 2.

**FISCO FLASH** a cura dello Studio F. Chigione e A. Ghio

### Fiscalità internazionale

Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 42295 del 21 marzo 2016)

### Iva

Approvazione del modello Iva TR per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito



La versione integrale è disponibile su [www.italiaoggi.it/docio7](http://www.italiaoggi.it/docio7)

Iva trimestrale (provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 42623 del 21 marzo 2016)

### Detrazioni irpef

■ SPESE RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA CONDOMINIO

Indicate le modalità con le quali il contribuente che non può usufruire della detrazione spettante può cederla al fornitore (provvedimento dell'Agenzia delle entrate numero 43434 del 22 marzo 2016)