

False fatture non sempre punibili

di Ivo Caraccioli

Da un po' di tempo l'Amministrazione finanziaria e gli operatori si stanno accorgendo che la riforma dei reati tributari introdotta con il Dlgs 74/2000 ha lasciato sussistere dei vuoti di tutela in ordine a taluni gravi comportamenti, i quali invece sarebbero stati punibili in base alla normativa precedente (ad esempio, allegazione o utilizzazione di documenti, anche non fiscali, falsi alle dichiarazioni; accordo criminoso tra emittente e destinatario di fatture false, e così via). Questi comportamenti prima o poi dovranno essere necessariamente riportati alla rilevanza penale non appena il Legislatore deciderà di mettere mano al settore, come auspicato anche dalla "Commissione Biasco".

Fa discutere la situazione che si è venuta a determinare in merito alle fatture "materialmente" (e non "ideologicamente") false. L'articolo 2 del Dlgs 74/2000 punisce, infatti, senza soglia quantitativa di punibilità, l'indicazione in dichiarazione (dei redditi o Iva) di "costi fittizi" risultanti da fatture (ovviamente: passive) o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti.

Siamo, cioè, in presenza dell'ipotesi che, sulla base delle nozioni generali del diritto penale in materia di falso, viene qualificata «falso ideologico»: documento "genuino" (cioè né contraffatto né alterato), che contiene affermazioni mendaci (non veridico). La norma in esame non contempla, infatti, il «falso materiale» (documento non genuino, perché contraffatto, ossia fatto apparire da soggetto diverso da quello che l'ha confezionato, ovvero alterato, ossia proveniente dal soggetto reale, ma contenente aggiunte, cancellature, abrasioni).

Cosa succede, allora, se un contribuente, anziché farsi rilasciare da altro soggetto un documento

ideologicamente falso, provvede a confezionarselo da solo? Le modalità possibili sono varie:

- stampa di fattura passiva con dati di contribuente del tutto inventati;
- stampa di fattura passiva riprendendo i dati da altra fattura precedentemente ricevuta dallo stesso ignaro contribuente;
- stampa di fattura passiva di contribuente con cui non si sono avuti rapporti;
- alterazione materiale delle cifre risultanti da fattura vera.

In questo caso non dovrebbe risultare applicabile l'articolo 2 citato, bensì l'articolo 3 del Dlgs 74 («Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici»), trattandosi indubbiamente di un comportamento fraudolento, accompagnato anche dal richiesto "falso contabile", dato che in contabilità sono parimenti inseriti dei costi fittizi. Il punto, tuttavia, è che il reato di cui all'articolo 3, a differenza di quello dell'articolo 2, richiede delle soglie quantitative elevate (77.468,53 € per anno di imposta evasa; 5% di componenti di reddito occultati). È sufficiente, quindi, che il contribuente abbia l'accortezza di rimanere al di sotto di tali soglie perché il reato non sussista, facendosi solo questione di sanzioni amministrative?

Con una recente sentenza (7 febbraio 2007 n. 383, Sezione III penale) la Cassazione ha ritenuto applicabile l'articolo 2 nel caso di «creazione ex novo di un documento del tutto falso non riconoscibile per mezzo di segni esteriori, nella specie false schede carburante». In linea di principio tale sentenza ha ritenuto che l'articolo 2 si applicherebbe anche ai casi di falso materiale (e non solo a quelli di falso ideologico).

Questa tesi non è accettabile, in quanto, a una stretta interpretazione della fattispecie criminosa in esame, imposta dal divieto di analogia in materia penale (articolo 25 della Costituzione, 1 Cp, 14 di

sposizioni preliminari del Codice civile), essa contrasta con la definizione dell'articolo 1 lettera a) del Dlgs 74: «per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono 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». La definizione stessa, applicabile all'articolo 2, infatti, per quanto attiene alla falsità oggettiva, si concentra su fatture formalmente corrette (cioè non contraffatte od alterate), ma relative a «operazioni non realmente effettuate», ossia aventi un contenuto ideologicamente mendace.

Costituirebbe, quindi, una dilatazione inammissibile della fattispecie ritenere che possano essere qualificati «fatture» dei documenti aventi la sembianza di fatture, ma che sono stati confezionati ad arte dallo stesso utilizzatore ovvero modificati nella loro apparenza esteriore.

Se questo è vero in linea di stretta interpretazione, che la Cassazione sembra superare nella specifica materia dei reati fiscali, discostandosi dai principi generali in materia di falso documentale da essa sempre sostenuti, va ulteriormente osservato che le schede carburante, pur essendo indiscutibilmente documenti equiparati alle fatture, sono talmente facili da falsificare, che pare difficile ricavare da esse dei principi generali automaticamente trasferibili alle fatture vere e proprie.

BUCHI NORMATIVI

Come evidenzia la Commissione Biasco, la disciplina dimentica la contraffazione «materiale»