

La Suprema Corte delimita i casi in cui ricorre la fattispecie delle operazioni inesistenti

# Fattura versata? Frode esclusa

Non è reato tributario acquistare beni, pur se a prezzi alti

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**A**cquistare beni effettivamente usati per l'attività di impresa versando il relativo prezzo, anche se esagerato, esclude la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti. E quanto emerge dalla sentenza della Cassazione, terza sezione penale, n. 26520 del 5 luglio scorso, secondo cui qualora i beni o i servizi indicati in fattura corrispondano a quelli ceduti o forniti e il prezzo sia stato effettivamente corrisposto (anche nel caso in cui risulti incongruo) tale ipotesi non può essere ricondotta alle figure della "inesistenza relativa" e della "sovrapproduzione", come puntualmente definite dalla giurisprudenza, e integrative del reato.

La Suprema Corte ha inoltre chiarito che l'acquisto di beni effettivamente utilizzati per l'attività di impresa a prezzi superiori a quelli di mercato non sempre costituisce condotta penalmente irrilevante, essendo tuttavia necessario valutare se siano configurabili altre fattispecie tipiche di reato, approfondimento del tutto inammissibile in Cassazione, sia per l'esigenza di rispettare il principio di correlazione tra accusa e sentenza, sia perché richiederebbe accertamenti fattuali del tutto esorbitanti rispetto al giudizio di legittimità.

**Il caso.** La Corte di appello di Cagliari aveva confermato la dichiarazione di penale responsabilità per il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs n. 74/2000 dei legali rappresentanti di una Snc, produttrice e venditrice di vini di pregio, per avere, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e specificamente procurare alla società una indebita detrazione di Iva, pari a più di 90 mila euro, indicato nella dichiarazione relativa a dette imposte per l'anno 2012 elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti emesse da essi medesimi, quali amministratori di una società semplice beneficiaria di un regime tributario di favore, e specificamente un'azienda agricola produttrice e venditrice di uva.

In particolare, il punto su cui si incentrava l'accusa di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false ateneva al prezzo riportato nelle fatture di vendita dell'uva, ritenuto superiore a quello medio ordinario sulla base della individuazione di un diverso valore di mercato delle cession-

Fatture false e prezzi incongrui	
<b>La definizione normativa</b>	A norma dell'art. 1, comma 1, lett. a), dlgs n. 74/2000, ai fini del medesimo testo normativo, 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'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi
<b>I chiarimenti della Suprema Corte</b>	Come chiarito da Cass. pen. n. 26520/2024, le fatture relative a operazioni nelle quali i beni o i servizi indicati corrispondono a quelli ceduti o forniti, e il prezzo è sì incongruo, ma effettivamente versato: descrivono in modo corrispondente alla realtà l'operazione eseguita e non implicano alcuna divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale e quindi non integrano il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 dlgs n. 74/2000

ni.

**La definizione di operazioni inesistenti.** Nel pronunciarsi sul ricorso del difensore dell'imputato, che evidenziava l'insussistenza del reato, la Suprema Corte l'ha ritenuto fondato, escludendo che le fatture utilizzate nella dichiarazione della società per l'anno 2012, ritenute mendaci, potessero essere qualificate come fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La Cassazione ha infatti ricorda-

**L'acquisto di beni utilizzati per l'attività di impresa a prezzi incongrui non sempre costituisce condotta penalmente irrilevante: occorre valutare caso per caso**

to che a norma dell'art. 1, comma 1, lett. a), dlgs n. 74/2000, ai fini del medesimo testo normativo, 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'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Ciò premesso, gli Ermellini hanno escluso che gli acquisti di beni effettivamente utilizza-

ti per l'attività di impresa compiuti a prezzi incongrui, ma effettivamente corrisposti, costituiscano operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, ovvero operazioni che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale. Invero, gli acquisti effettuati in riferimento a beni utilizzati per l'attività di impresa non possono ritenersi costituire "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" solo perché i prezzi corrisposti sono superiori, eventualmente anche di moltissimo, a quelli di mercato. In questo caso, infatti, si è verificata comunque una operazione di compravendita di "quei beni" per "quel prezzo". E nemmeno tali acquisti, per il sol fatto che i prezzi superino quelli di mercato, costituiscono "operazioni che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale": trattasi infatti di corrispettivi indicati nella misura effettivamente versata; né, d'altro canto, viene in rilievo l'indicazione dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale. Ancora, si è precisato come l'ipotesi di acquisti effettuati in riferimento a beni utilizzati per l'attività di impresa per prezzi superiori a quelli di mercato è del tutto estranea pure all'ulteriore fattispecie normativa indicata dall'art. 1, comma 1, lett. a), dlgs n. 74/2000, ossia quella concernente "fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

**La giurisprudenza precedente.** Le stesse conclusioni, peraltro, sono state già raggiunte in passato dalla giuri-

sprudenza di legittimità (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 1996/2007, ma anche, indirettamente, in ragione della definizione accolta di fatture per operazioni inesistenti, Sez. III, n. 1998/2019 e Sez. III, n. 28352/2013), come richiamata nella sentenza in commento. In particolare, si è chiarito che oggetto della sanzione di cui al dlgs n. 74 del 2000, art. 2 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura; e che, però, diversa è l'ipotesi in cui si contesti la congruità dell'operazione che è stata realmente effettuata e pagata, che resta al di fuori delle previsioni dell'art. 2 (così Cass. pen., Sez. III, n. 1996/2007, la quale, in applicazione del principio, ha annullato con rinvio la sentenza impugnata risultando in conclusione oscuro se si fosse trattato, quanto alle fatture concretamente prese in considerazione, di sovrapproduzione quantitativa ovvero se si fossero ritenute incongrue operazioni pur realmente pagate).

**Inesistenza relativa e sovrapproduzione.** Le fatture emesse in relazione a una operazione nella quale i beni o i servizi indicati corrispondono a quelli ceduti o forniti e il prezzo è sì incongruo, ma effettivamente corrisposto, non sono in alcun modo riconducibili alle figure della "inesistenza relativa" e della "sovrapproduzione", come puntualmente definite dalla giurisprudenza. Precisamente, l'ipotesi di "inesistenza relativa" si verifica quando l'operazione vi sia sta-

ta, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, mentre l'ipotesi di sovrapproduzione, definita anche "sovrapproduzione qualitativa", si caratterizza per l'indicazione in fattura di un importo superiore a quello effettivamente corrisposto (cfr., specificamente, Cass. pen., Sez. III, n. 28352/2013 e n. 1998/2019).

Per le caratteristiche appena descritte, le fatture emesse nei casi di "inesistenza relativa" dell'operazione e di "sovrapproduzione" danno luogo a una "divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale", e, proprio per questa ragione, rientrano nell'ambito delle "fatture per operazioni inesistenti", di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), dlgs n. 74/2000 (cfr., per questo rilievo, Cass. pen., Sez. III, n. 1998/2019, n. 28352/2013 e n. 1996/2007).

**La decisione della Suprema Corte.** Le fatture relative a operazioni nelle quali i beni o i servizi indicati corrispondono a quelli ceduti o forniti e il prezzo è sì incongruo, ma effettivamente versato, descrivono in modo corrispondente alla realtà l'operazione eseguita, e, quindi, non implicano alcuna divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

Dunque, escluso che le due fatture utilizzate nella dichiarazione della Snc per l'anno 2012, e ritenute mendaci dai giudici di merito, potessero essere qualificate "per operazioni inesistenti", non è stata ritenuta in alcun modo configurabile la fattispecie di cui all'art. 2 dlgs n. 74 del 2000, che prevede l'utilizzo in dichiarazione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" come specifico elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice. Tutto ciò chiarito, la Cassazione ha precisato, però, che l'acquisto di beni effettivamente utilizzati per l'attività di impresa a prezzi incongrui non sempre e necessariamente costituisce condotta penalmente irrilevante.

Per affermare la rilevanza penale di tale condotta occorre tuttavia valutare se siano configurabili altre fattispecie tipiche di reato; e, nella specie, un approfondimento di tal genere era del tutto inammissibile, sia per l'esigenza di rispettare il principio di correlazione tra accusa e sentenza, sia perché avrebbe richiesto la formulazione di ipotesi ricostruttive e di accertamenti fattuali del tutto esorbitanti rispetto al giudizio di legittimità. Di conseguenza, la sentenza impugnata è stata annullata senza rinvio per insussistenza del fatto contestato.