

L'esigenza del bilancio in pareggio non giustifica fatture per operazioni inesistenti

Per il reato basta il dolo eventuale, ovvero accettare il rischio che la presentazione della dichiarazione possa comportare l'evasione

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 1724 depositata ieri, la Cassazione ha affermato che l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti non può essere giustificato dalla mera esigenza di portare il bilancio d'esercizio in pareggio, essendo sufficiente, per integrare il reato di cui all'[art. 2](#) del DLgs. n. 74/2000, il dolo eventuale, ovvero l'**accettazione del rischio** che la presentazione della dichiarazione, con documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte.

Il fatto, in verità dai tratti inconsueti, giunto all'esame della Corte riguardava l'amministratore della società X che dopo aver erogato un congruo finanziamento a favore della società Y aveva constatato, a seguito della messa in liquidazione di quest'ultima, la sostanziale impossibilità di recuperare il credito stante la consapevolezza, derivata dall'esserne stato lui stesso presidente del CdA, che il **patrimonio** della compagine finanziata **non era sufficiente** a consentire l'adempimento dell'obbligazione ammontante, nell'anno oggetto di accertamento, alla somma pari alla differenza tra l'importo finanziato e il credito dato dal prezzo dei macchinari ceduti e fatturati dalla società Y alla società X.

Nella stessa data della detta fatturazione, la società Y emetteva **nota di addebito** relativa a lavori di riparazione su alcuni dei macchinari ceduti alla società X, per un importo che quest'ultima saldava compensandolo con il proprio credito; poi la stessa calcolava sull'incremento di valore dei macchinari acquisiti la relativa quota di ammortamento, stanziata nel conto economico del bilancio dell'anno di interesse e confluita nel reddito imponibile della relativa dichiarazione IRES.

Nei giudizi di merito si era ritenuta la responsabilità del ricorrente, amministratore della società X, per il reato di cui all'art. 2 del DLgs. n. 74/2000 poiché la prestazione attestata dalla nota di addebito era da considerarsi **oggettivamente inesistente** per l'obsolescenza dei macchinari e per la sproporzione tra il prezzo indicato nel documento contabile e l'intrinseco valore di mercato dei beni.

La prospettazione difensiva esaminata dalla Corte verteva sull'insussistenza, nel caso di specie, dell'elemento soggettivo del reato, dovendosi **escludere** la **finalità di evasione** posto che l'obiettivo perseguito dal ricorrente era esclusivamente di evitare la redazione di un bilancio in perdita con il credito per il finanziamento in favore della società Y, ormai impossibile da recuperare, così pregiudicando la società X, invece operativa sul mercato, sul piano finanziario, in particolare sotto

il profilo del credito bancario e commerciale. Inoltre, si sosteneva, se l'intento perseguito fosse stato quello di evasione, con operazione lecita si sarebbe potuto portare a perdita il credito nel Conto economico di quell'anno e dunque nella dichiarazione IRES, e così conseguire un maggiore risparmio di imposta pari, con aliquota del 27,5%, alla differenza tra la perdita su crediti e la quota di ammortamento indebitamente detratta.

Tuttavia la Corte, nel rigettare il ricorso, ha rilevato che se l'intento perseguito dall'imputato fosse stato solo quello di evitare le conseguenze di un bilancio in perdita, ben avrebbe potuto **limitarsi** a conseguire il **pareggio** del Conto economico riportando, come era avvenuto, la fattura contenente l'ipervalutazione dei macchinari in compensazione con il credito per il finanziamento nei confronti della società Y, senza conseguire l'indebito vantaggio fiscale invece derivato utilizzando la nota di credito come elemento passivo nella dichiarazione IRES.

In realtà, ad avviso della Cassazione, se l'intento del ricorrente fosse stato estraneo alla frode fiscale, egli avrebbe dovuto limitare l'operazione di compensazione tra il credito nei confronti di Y e la perdita conseguente al mancato recupero del finanziamento alla **so-la redazione del bilancio**, rinunciando comunque a portare in detrazione nella dichiarazione dei redditi un costo, invece, mai sostenuto.

Non vi era, infatti, come sostenuto dal ricorrente, un – alternativo – diritto di conseguire un risparmio di imposta minore rispetto a quello che sarebbe spettato se egli avesse dedotto il credito in perdita, non essendovi alcun diritto al risparmio di imposta a fronte di una nota di credito relativa a prestazione della cui inesistenza egli era pienamente **consapevole** e, comunque, superflua ai fini della redazione di un bilancio che escludesse l'evidenziazione della perdita subita dalla società.

Resta così confermata la responsabilità per il reato ex art. 2 del DLgs n. 74/2000, norma che la Corte definisce "in bianco", non contenendo alcuna indicazione dei documenti non altrimenti specificati che insieme alle fatture attestino operazioni inesistenti. Documenti che egualmente integrano la fattispecie penale **tutte le volte** in cui alla realizzazione dell'operazione si accompagna l'emissione e l'uso di fatture o documenti analoghi quali, come nel caso di specie, la nota di credito, alla luce del particolare valore probatorio di rilevanza fiscale che questi ultimi, al pari delle fatture, ricoprono.