

# Il commercialista telematico

## LA FATTURA FALSA ...SI PAGA

a cura di Gianfranco Antico

Ai fini della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto deve presumersi che all'emissione di fatture per operazioni inesistenti - ordinariamente assoggettate al regime IVA ordinario ex art. 21, D.P.R. n. 633/1972 - sia correlato un corrispondente vantaggio economico, il cui onere della prova contraria incombe sul contribuente.

E' questa la massima della sentenza della Cassazione n. 22680 del 25 giugno 2008, dep. il 9 settembre 2008.

### Il fatto

Il contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento, con il quale l'Ufficio, in relazione all'anno 1993, aveva, sulla scorta delle risultanze di p.v.c. della G.d.F., recuperato a tassazione, per quanto qui interessa, l'importo di L. 73.376.000, riferibile a fatture (attive) asseritamente emesse per operazioni inesistenti.

L'adita commissione provinciale accolse il ricorso, integralmente, annullando l'accertamento.

In esito all'appello dell'Ufficio, la decisione di primo grado, riformata dalla commissione regionale in relazione ad altro profilo, fu confermata quanto alla ripresa sopra indicata, nel modo seguente: *"l'accertata inesistenza delle operazioni commerciali ritenuta fatturazione di comodo esclude, per definizione, che possa trattarsi di redditi effettivamente conseguiti"*.

Avverso tale decisione, l'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione, deducendo *"omessa, insufficiente ed illogica motivazione"* - ed ha censurato la decisione impugnata, in base al rilievo che il Giudice penale aveva definitivamente accertato che lo S. aveva emesso fatture per operazioni quantomeno in parte inesistenti ed alla considerazione che *"anche per le prestazioni fittizie è da presumere un ritorno economico dato che nessuno porrebbe in essere tali comportamenti se non prospettasse a se stesso ... un fine di lucro, tanto più consistente in ragione del rischio corso"*, sicchè l'Ufficio avrebbe legittimamente proceduto ad accertamento in via presuntiva.

### La sentenza

La Corte di Cassazione, preliminarmente, rileva che l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, esplicitamente prevede, in materia di iva, l'assoggettamento ad imposta degli importi indicati da fatture emesse per operazioni inesistenti.

Per i Supremi giudici *"la decisione impugnata appare risolversi in un'affermazione che si rivela assolutamente tautologica, tanto più in relazione*

# Il commercialista telematico

*al ragionevole assunto dell'Amministrazione secondo cui la fatturazione fittizia ingenera almeno, nella prospettiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, una presunzione di corrispondente vantaggio economico che è onere del contribuente superare”.*

## Brevi riflessioni

La problematica relativa alle modalità con cui l'ufficio deve procedere all'accertamento in presenza di F.O.I. è stato oggetto di pronunzie del Se.C.I.T., con le delibere n. 78/1982, n. 101/1982 e n. 10/1988, e di esame da parte della Conferenza degli Ispettori compartimentali delle imposte dirette (verbale del 13-14 aprile 1984).

Gli orientamenti all'epoca assunti, tuttora validi, sulla base del parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato, sono contenuti nella circolare n. 271/E del 21 ottobre 2007.

La citata circolare n. 271/97 in ordine all'ipotesi di soggetti emittenti fatture per operazioni inesistenti, si occupa delle cosiddette cartiere: *“ in tale ipotesi occorre procedere nei confronti della cosiddetta cartiera utilizzando lo strumento dell'accertamento induttivo, prescindendo dalle risultanze contabili che rappresentano delle mere finzioni e mirando all'individuazione dell'effettivo profitto tratto dagli organizzatori dell'attività illecita. Ciò in quanto il procedimento induttivo consente un'approssimazione più realistica al reddito conseguito, che normalmente non coincide con l'ammontare dei ricavi rilevati”.*

Ai fini dell'imputazione del reddito, *“in conformità al principio fissato dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, non si farà riferimento ai responsabili legali dell'impresa ma a coloro che hanno effettivamente gestito il traffico delle fatture fittizie, conseguendone un profitto”.*

I presupposti legislativi che consentono il ricorso all'accertamento induttivo e i criteri logici attraverso i quali si perviene alla ricostruzione del reddito in capo alla cartiera dovranno essere evidenziati nella motivazione dell'avviso di accertamento.

Naturalmente, ai fini Iva, per espressa previsione normativa, *“se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”* (art. 21, comma 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

A nostro avviso, l'assunto della Cassazione – nella sentenza in commento - ha una sua logica: colui che emette fatture false in genere lo fa per averne un ritorno economico.

Che senso avrebbe per l'emittente fatturare ...a richiesta se non ne consegue un vantaggio economico ?

L'Amministrazione finanziaria, quindi, in via presuntiva, può accertare un maggior reddito in capo al contribuente conseguente al guadagno ricevuto per tale tipo di prestazione.

Pur se autorevole dottrina ritiene che *“la sentenza in commento lascia molto perplessi e si spera resti isolata e non seguita dai giudici di merito, con l'auspicio che, quanto prima, la stessa Suprema Corte intervenga rivedendo tale*

# Il commercialista telematico

*incomprensibile orientamento*<sup>1</sup>”, tuttavia riteniamo che l'emittente non faccia – generalmente – questo lavoro gratis.

Ora – come rilevato dalla citata dottrina “*la Cassazione introduce un nuovo principio basato sostanzialmente sul fatto che chi si presta ad emettere false fatture, anche per il rischio che corre, ne ha un ritorno economico e, pertanto, sussiste una presunzione di corrispondente vantaggio economico*”<sup>2</sup>”.

Facciamo un esempio: Tizio, titolare di partita Iva, emette fatture false nei confronti di Caio. Tizio, naturalmente, tali fatture non le registra, non presenta dichiarazioni, non paga una lira (oggi, euro) di tasse. Caio che riceve le fatture le registra e le indica in dichiarazione (in molti casi, potrebbe non essere mai sottoposto a controllo).

Perché non è ipotizzabile presumere che Tizio, per emettere tali fatture, abbia ricevuto del denaro ?

E di conseguenza tali somme vanno tassate, o come redditi diversi ovvero come proventi derivanti da attività illecite, e con onere di prova a carico del contribuente.

Ed ancora: se le indagini bancarie avessero appurato che nei conti di Tizio transitavano somme non giustificabili, se non come compensi per l'attività di *fatturiere* ?

Questi elementi, a nostro avviso, possono giustificare una rettifica in capo a Tizio.

Sul punto il dibattito mi sembra comunque aperto.

Gianfranco Antico  
10 Febbraio 2009

---

<sup>1</sup> Cfr. IORIO, *Cass. sent. n. 22680 del 9 settembre 2008: le fatture emesse per operazioni inesistenti costituiscono comunque reddito in capo all'emittente*, in “ *il fisco*”, n. 36/2008, pag. 6563

<sup>2</sup> Cfr. IORIO, *Cass. sent. n. 22680 del 9 settembre 2008: le fatture emesse per operazioni inesistenti costituiscono comunque reddito in capo all'emittente*, in “ *il fisco*”, n. 36/2008, pag. 6563