

## Accertamento

## FATTURE FALSE e DIFESA del CONTRIBUENTE

di Emanuele Rossi

I recenti pronunciamenti della Suprema Corte hanno evidenziato un **orientamento non univoco** dei giudici di legittimità, riguardo la problematica delle **false fatturazioni**.

Se, con la Sentenza n. 7144 del 23.3.2007, la Corte, in tema di Iva, aveva da prima deciso per l'**onere della prova a carico del contribuente**, prevedendo altresì, che per verificarsi l'inversione di tale onere in capo all'Agenzia, lo stesso contribuente dovesse provvedere all'**esibizione**, in sede di giudizio, di **prove** particolarmente **forti**, pronunciamento confermato peraltro dalla Sentenza n. 22555 del 26.10.2007, in altre occasioni, <sup>(1)</sup> la Corte ha avuto modo di evidenziare il fatto che la **fattura è documento** di per sé **idoneo** a consentire la **detrazione ai fini Iva**, e l'onere di provarne l'**eventuale falsità** non è del contribuente, ma dell'Amministrazione finanziaria.

L'orientamento pro contribuente è stato poi «affinato» con la successiva Sentenza n. 21953 del 19.10.2007, con cui la Corte, riprendendo la tesi dell'onere della prova in capo all'Agenzia, ha affermato che la **regolare tenuta** delle scritture contabili non mette sempre e comunque al sicuro il **contribuente**, in quanto scatta l'**inversione dell'onere della prova** in capo a quest'ultimo, ogni volta che gli **organi di controllo fiscale** adducono **elementi** che fanno almeno **sospettare** della **non veridicità** delle **fatture**.

Ciò che si evince dai pronun-

ciamenti di cui sopra, quindi, è che in tema di **false fatturazioni**, l'**onere della prova** è una «patata bollente» che passa di mano in mano tra **contribuente** e **Amministrazione** nel corso del processo tributario, con un forte rischio, per il primo, di rimanere «scottato» quando, come verrà meglio esposto nel proseguito, oggetto del contendere, sono **fatture per prestazioni di servizi**.

*La Suprema Corte  
esprime orientamenti  
non univoci riguardo  
alle false fatturazioni*

Fatte le opportune premesse, ciò che preme evidenziare in questa sede è che una volta che è stato emanato l'**avviso di accertamento**, e viene istaurato il relativo **processo** dinanzi la commissione tributaria competente mediante l'impugnazione di rito, nella redazione del ricorso, è oltremodo improduttivo focalizzare troppo l'attenzione sulla questione dell'**onere della prova**; appare più opportuno concentrarsi sugli altri numerosi **motivi di diritto** che possono essere fatti valere in sede di giudizio e che possono ritornare **particolarmente utili** quando si arriva al terzo grado del **processo**.

Il tutto senza tralasciare, come verrà meglio esposto *infra*, i motivi di merito.

## DIFESA del CONTRIBUENTE

Ipotizziamo il caso di una società Alfa, che vede notificarsi, per l'anno *n*, un avviso di accertamento per falsa fatturazione, motivato da un Processo Verbale di Constatazione notificato in precedenza e nel quale gli ufficiali della GdF hanno contestato le **fatture d'acquisto del fornitore Beta**, perché **relative a servizi prestati ritenuti mai effettuati**.

Con l'accertamento in questione l'Ufficio procede ai sensi dell'art. 40, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6340], al **recupero delle imposte dirette** ed, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. 633/1972 [CFF ● 254], al recupero dell'Iva.

Innanzitutto, in sede di formulazione del ricorso, è bene procedere ad un **esame preliminare** dell'atto impositivo, verificando che lo stesso sia stato **notificato a termini di legge**, ottemperando i requisiti di cui agli artt. 43 (termini per l'effettuazione degli accertamenti), e 60 (modalità di notifica) D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6343 e 6360], e dell'art. 12, co. 7, L. 212/2000 [CFF ● 7120n] (in base al quale è nullo l'avviso di accertamento che viene notificato quando non siano ancora trascorsi 60 giorni dalla chiusura del processo verbale di constatazione <sup>(2)</sup>); se del caso, tali violazioni, insieme a quelle che seguono, costituiranno **validi motivi di diritto** da esporre nel ricorso introduttivo.

Successivamente, passando all'esame delle **motivazioni**, o

(1) Cass. n. 17799 del 21.8.2007.

(2) Tesi confermata anche dalla recente sentenza della Ctr Lazio 20.2.2008, n. 198/4/07.

meglio, dell'esposizione dei motivi per i quali gli ufficiali della GdF prima, e i funzionari dell'Agenzia delle Entrate poi, hanno ritenuto le operazioni fatturate inesistenti, è bene **ponderare** la **solidità** di queste.

Come visto in precedenza, con la Sentenza n. 21953 del 19.10.2007, la Corte di Cassazione, ha deciso per l'**inversione dell'onere della prova** in capo al **contribuente**, ogni volta che gli **organi di controllo fiscale** adducono **elementi** che fanno **almeno sospettare** della **non veridicità** delle **fatture**.

Orbene, nel richiamo a «**elementi che facciano almeno sospettare**...» la Suprema Corte non ha certo brillato per chiarezza espositiva, certo è che data la gravità delle accuse mosse nei confronti del contribuente nella fattispecie in esame (da cui scaturiscono anche risvolti penali), non può esimersi l'Ufficio dal **dimostrare un disegno fraudolento** volto all'**indebito risparmio d'imposta**, soprattutto nei casi in cui la stessa Agenzia abbia riscontrato la regolare tenuta delle scritture contabili sia per Alfa, che per il suo fornitore Beta.

Se, infatti, ciò che è stato contabilizzato da Alfa, allo stesso modo è stato contabilizzato da Beta, vuol dire che ad un costo dedotto e ad una Iva detratta da Alfa, fa da «contrappeso» un ricavo tassato ed una Iva dovuta da Beta.

Il perché Beta abbia dovuto pagare un *quid* in più riveste un'importanza fondamentale, giacché se non viene dimostrato un «**disegno fraudolento**», non ci può essere un'**inversione dell'onere della prova** a carico del contribuente; si arriverebbe ad una **situazione paradossale** in cui al **contribuente** verrebbe chiesto di controbattere al fatto che l'Erario ha titolo

a riscuotere la stessa somma X, sia dal committente (Alfa), che dal prestatore (Beta), senza che l'ente accertatore (Agenzia Entrate, sulla base dei riscontri effettuati dalla Guardia di Finanza) abbia dimostrato la presenza di un **negozio in frode alla legge**.

È chiara in tali casi la violazione del co. 1, dell'art. 7, L. 212/2000 [CFF ② 7120g] (Statuto del Contribuente), non venendo **adeguatamente esposti**, nell'atto di accertamento, i **presupposti di fatto** e le **ragioni giuridiche** alla base della **pretesa erariale**. Mancando il riferimento al «**disegno criminioso**», al perché Beta abbia per così dire «accettato» una maggiore tassazione ai fini delle imposte dirette e indirette, l'**Agenzia non motiva adeguatamente l'atto di accertamento**. Al contrario, come già evidenziato dalla Suprema Corte, (3) nell'atto impositivo, deve essere esternato con **chiarezza**, l'**iter logico – giuridico** seguito dall'Agenzia per giungere alla conclusione prospettata.

Non può, infatti, l'Agenzia limitarsi ad evidenziare un **indizio** (ad es. discordanze nelle dichiarazioni rilasciate dai rappresentanti delle società) e non aggiungere nulla.

Le discordanze riscontrate, da sole, non possono comportare i **gravi effetti** prospettati dall'Agenzia; deve essere provato anche un **legame** tra **committente** e **prestatore**, senza il quale non può dirsi debitamente esternato l'**iter – logico giuridico** richiesto dall'art. 7 (appuramento di un **legame** che fa propendere per la **falsità** delle **operazioni fatturate**).

Detto questo, di seguito vengono riportate altre **violazioni** che possono essere riportate nei **motivi di diritto** di un ricorso, nel caso vengano impugnati avvisi di

accertamento con le caratteristiche di cui *supra*:

- **Violazione** del co. 1, lett. c), dell'art. 39, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6339]: l'art. 40, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6340], richiamando espressamente il disposto dell'art. 39, il quale, alla lett. c) del co. 1, dispone che l'**accertamento è legittimo** quando «*(...) la falsità (...) degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto (...) dai verbali relativi ed ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti (...)*», richiede ai **verificatori** la **raccolta di prove** e di **riscontri certi e diretti**. Ciò non si verifica allorché i verificatori riscontrino solo **alcune discordanze** tra le **dichiarazioni** rilasciate dai rappresentanti di Alfa e quelle rilasciate dai rappresentanti di Beta. Da sole, tali **discordanze** rappresentano al più degli **indizi** che non hanno però nulla di certo e diretto. Di tal che è evidente il **difetto di prova** che caratterizza l'**accertamento**, e l'**illegittimità** che ne discende.
- **Violazione** dell'art. 163, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5263]: ove non venga dimostrato un legame tra Alfa e Beta, e i **verificatori**, durante l'esecuzione del controllo incrociato, abbiano riscontrato la **regolarità** delle **scritture contabili** di entrambi, l'Agenzia viola il **divieto di doppia imposizione** sancito da detto articolo: «*La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi*». Questo perché, avendo gli **organi verificatori**, riconosciuto che a un componente di reddito dedotto

(3) Cass. n. 1905 del 30.1.2007.

to da Alfa, corrisponde un componente tassato da Beta, e non avendo ravvisato un **disegno criminoso unitario** nell'atto di accertamento, le stesse imposte dirette (Ires) vengono chieste due volte. Prima, attraverso l'**autoliquidazione** avvenuta con la presentazione del Mod. Unico da parte di Beta e, successivamente, mediante l'atto di **accertamento** notificato ad Alfa, contenente la ripresa a tassazione dei costi dedotti e relativi alle fatture emesse da Beta.

- **Violazione** dell'art. 56, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 256]: dispone, detto comma, che per gli accertamenti emanati ai sensi dell'art. 54 «(...) per le **omissioni** e le **inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione**». Ciò consente di far valere, ai fini Iva, la stessa **carenza di prove** che caratterizza l'atto impugnato e che è stata richiamata in precedenza in tema di imposte dirette.

Per completezza, si evidenzia il fatto che spesso, le **discordanze** tra le **dichiarazioni** rilasciate dai rispettivi rappresentanti legali delle società coinvolte, cui si accennava poco sopra, riguardano il **numero di lavoratori** in forza presso il committente per conto del prestatore.

Da ciò deriva il fatto che vengono notificati avvisi di accertamento per **falsa fatturazione**

quando la realtà è che si è in presenza di uso di manodopera in nero da parte del prestatore d'opera; ecco perché non guasta, in tali casi, citare anche una **violazione** degli artt. 1655 e segg., c.c.; sancisce l'art. 1655, che «*l'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro*».

Il prestatore del servizio (Beta), firmando il contratto, si impegna ad eseguire una **prestazione** nei confronti del committente (Alfa), a fronte di un corrispettivo. Posto che ciò che interessa ad Alfa è unicamente il **risultato finale** e visto che il Legislatore, pone come unico vincolo al committente, un termine di decadenza (i sessanta giorni del co. 2, dell'art. 1667 c.c.) entro cui denunciare eventuali **vizi dell'opera**, l'operato dell'Agenzia è illegittimo in quanto cerca di far passare per **falsa fatturazione**, la **mandodopera non regolarizzata** di cui si serve Beta, andando così a sanzionare Alfa, quando invece ai sensi dell'art. 1655 c.c., **responsabile dell'esercizio d'impresa**, e quindi, della **regolarità dei dipendenti**, è solo l'esecutore del servizio (Beta).

#### DIFESA nel MERITO

Come accennato poco sopra, quando ad essere contestate siano fatture per prestazioni di servizi, il compito all'operatore che si

accinge a redigere il ricorso si presenta tutt'altro che facile, soprattutto per quanto riguarda le **argomentazioni** da esporre tra i **motivi di merito**.

Il **servizio**, di per sé, ha **natura aleatoria** e **monitorabile** solo in funzione del **risultato**: dimostrarne l'**effettività**, risulta lavoro improbo se la fattura contestata non risulta supportata da idonea documentazione.

Ecco perché l'**esito positivo** del **contenzioso** dipende soprattutto dai **documenti allegati**. Ad esempio:

- eventuali lettere di presentazione;
- richieste di offerta;
- riscontri all'offerta;
- contratti scritti (meglio se registrati, in modo da attestare la data certa ...);
- eventuali missive da cui risulti uno scambio di corrispondenza in merito alle prestazioni fatturate.

In poche parole, quindi, deve prodursi tutto quello che può essere **utile** per il **convincimento del giudice**, tenendo sempre bene a mente che più ci si attiene a dati concreti e meglio è.

Al contrario, una **difesa** improntata solo al male operato dell'Ufficio, può sortire effetti contrari; ecco perché, a prescindere da chi subisca in via teorica l'onere della prova, è sempre meglio che la **parte ricorrente** dimostri **trasparenza** e **legittimità** di operato, mediante l'esposizione di tutto quanto giochi a suo favore.