

Carlo Cicala

La fatturazione di operazioni inesistenti fra il processo penale e tributario – La difesa nel contribuente nel giudizio tributario

Perugia, 27.1.2020

1. La peculiarità nella formazione della prova da parte dell'Amministrazione mediante "trasmigrazione" dal processo penale.....	1
2. La difesa nelle operazioni inesistenti in senso oggettivo: la prova con indici di bilancio.	2
3. La difesa per le operazioni inesistenti in senso soggettivo.	3
4. Conclusioni.	5

1. La peculiarità nella formazione della prova da parte dell'Amministrazione mediante "trasmigrazione" dal processo penale.

La risposta più semplice, quasi banale, ma molto spesso tanto ovvia da venire non data, alla domanda sua quale sia la migliore strada per difendere il contribuente, in un giudizio di merito, ove l'Amministrazione contesta l'inesistenza delle operazioni sembra essere "dimostrare che quelle operazioni erano esistenti". In un giudizio di merito, del resto, la **prima e più ovvia difesa dovrebbe svolgersi nel merito.**

Sennonché, nel processo tributario, a differenza che in altri ordinamenti processuali, una difesa nel merito presenta alcune peculiarità, che derivano dalle modalità con cui l'Amministrazione forma la prova nel sostenere le contestazioni al contribuente. E visto che il contesto in cui ci troviamo in questa giornata è dedicato ai rapporti tra il processo penale e il processo tributario, possiamo iniziare a parlare del caso in cui sia proprio il processo penale a fornire al fisco l'occasione per muovere la contestazione di operazioni inesistenti.

Sappiamo che oggi i rapporti tra i due processi sono improntati al principio del **doppio binario perfetto**: sono retti da due ordinamenti processuali distinti con regole e principi diversi (e la Corte costituzionale ha ribadito la legittimità costituzionale di questa impostazione: Cost. 18/2000 e Cost. 139/2019). Il che ovviamente non esclude, anzi permette, che la prova raccolta nel processo penale possa trovare ingresso (con una efficace figura si parla di "trasmigrazione" nel processo tributario: Cfr. COMELLI, in *Diritto e pratica trib.*, 219, 2032 ss.).

La trasmigrazione della prova **non comporta, ovviamente la trasmigrazione delle valutazioni processuali** svolte in merito alla medesima nel processo in cui è stata originariamente raccolta, tanto che **una stessa condotta può portare ad esiti processuali divergenti**, posto che la sentenza penale fa stato nel processo tributario solo nei rarissimi casi stabiliti dall'art. 654 c.p., cioè praticamente mai.

D'altra parte, la giurisprudenza afferma costantemente, in astratto, che **gli elementi raccolti nel procedimento penale non fanno stato nel processo tributario, ma devono essere oggetto di una specifica e motivata valutazione da parte del giudice** (da ultimo Cass. 21799/2019).

Difatti, **una sentenza penale di assoluzione non conduce necessariamente al rigetto della pretesa del Fisco** nel giudizio tributario, ma erra il giudice di merito che ne omette completamente l'esame (Cass. 22204/2019).

Sotto un profilo specularmente opposto, il medesimo principio dovrebbe tutelare il contribuente da una acritica e frettolosa ricezione da parte del giudice tributario di risultanze acquisite nel processo penale, magari decontestualizzate dalla valutazione critica che potranno avere nella sentenza emessa in quella sede. Tuttavia, come spesso accade, a quest'affermazione astratta ("gli elementi raccolti nel processo penale non fanno stato in quello tributario") segue una **applicazione concreta che sembra svuotarne il significato**: gli elementi acquisiti nel processo penale non fanno stato in quello tributario, **ma nel processo tributario è ammessa la relatio alla CTP del PM** (Cass. 6953/2015) **dalla quale non si può prescindere** (Cass. 27912/2013). Ed ancora: i risultati delle intercettazioni, nel processo penale, possono essere utilizzati solo nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 270 cpp, mentre in quello tributario possono essere usati senza limiti, in quanto **non si può estendere una garanzia processuale penale a domini processuali diversi** (così testualmente Cass. 28060/2017).

La trasmigrazione degli elementi di prova dal processo penale a quello tributario reca quindi con sé un rischio: mentre nel processo penale questi elementi possono portare alla condanna dell'imputato solo quando siano idonei a fondare il convincimento del giudice "oltre ogni ragionevole dubbio" (art. 533 cpp), nel processo tributario possono essere valutati alla stregua del "più probabile che no", e quindi condurre ad una condanna del contribuente anche quando non siano idonei a fondare una condanna penale avente per presupposto lo stesso fatto materiale. È il caso, notissimo e ormai diventato "di scuola", delle operazioni esistenti, negate dal giudice penale, e poi affermate da quello tributario sulla base degli stessi elementi probatori, trasmigrati nel giudizio tributario e valutati diversamente (esattamente in questi termini: Cass. trib. 19786/2011).

2. La difesa nelle operazioni inesistenti in senso oggettivo: la prova con indici di bilancio.

Torniamo al caso concreto delle operazioni inesistenti in senso oggettivo, dove il fisco afferma che di una determinata operazione esista soltanto la fattura. Qui il fisco è tenuto a provare un fatto giuridico negativo, cioè l'inesistenza di un comportamento/prestazione. Si tratta di una prova, in teoria, se ci trovassimo nel processo civile, tutt'altro che agevole. Come posso provare che una determinata prestazione non è stata eseguita? Verrebbe da rispondere: con una testimonianza, ma nel processo tributario le testimonianze non sono permesse (art. 7 D.lgs. 546/1992, che come sappiamo non è in contrasto con il nostro ordinamento costituzionale). Sono però permesse le **valutazioni fondate sulle dichiarazioni raccolte dalla GDF**, o i risultati delle intercettazioni acquisiti dal processo penale. Non sono prove, ma sono valutate come argomenti di prova, cioè come presunzioni, dal giudice di merito, e di per sé non sono idonee a fondare il suo convincimento se non sostenute da altri riscontri (Cass. 444/2020).

Quale può essere, in questo caso, la strategia difensiva del contribuente? L'unica strategia destinata a persuadere il giudice tributario di merito è la **puntuale dimostrazione dell'esistenza delle operazioni**. Il che sembra lapalissiano, ma in concreto si scontra una difficoltà: se l'amministrazione è ammessa a provare per presunzioni l'inesistenza di un fatto, ed al contribuente non è consentito provare con testimonianze l'esistenza del medesimo, e magari la prestazione, in ipotesi effettivamente eseguita, **non ha lasciato traccia materiale** (perché si trattava, ad esempio, di una formazione professionale, come effettivamente riscontrato nella mia esperienza), l'unica strada è misurarsi contro l'Amministrazione sullo stesso campo, e fornire contro-prove sempre presuntive.

Si può pensare alle dichiarazioni scritte, raccolte dal contribuente, e che la Cassazione ritiene valutabili dal giudice, almeno in teoria, allo stesso modo di quelle raccolte dalla Guardia di Finanza. Sappiamo che molto spesso non è così, e che si tende a dare molto più peso alle dichiarazioni rese alla GDF che a quelle raccolte per iscritto dal contribuente. D'altra parte, se però la sentenza di merito dovesse pretermetterle completamente, si potrà censurare in cassazione il vizio sotto il profilo dell'art. 360 numero 5 cpc).

A me sembra che possa avere ancora più peso un diverso strumento, basato su indici di bilancio comparati. Mi spiego meglio: il fisco da decenni si basa sul "redditometro" e sugli "studi di settore" per fondare presunzioni a carico del contribuente. Ora gli studi di settore sono stati sostituiti dagli ISA, con un meccanismo anche "premiante", ma il meccanismo di funzionamento è identico (e non sembra affatto che le presunzioni basate sugli studi di settore possano smettere di avere diritto di cittadinanza nel nostro ordinamento, posto che possono conservare rilievo *auctoritate rationis*: Cass. 14161/2004).

Ma se al fisco è consentito usare indici di bilancio comparati, allora la stessa cosa è consentita al contribuente, e in più di un caso ho registrato il successo di questa strada. Mi spiego meglio: con riferimento ad una ipotesi concreta, l'azienda, che svolga, poniamo, attività di recupero del credito, ha pagato fatture per un'attività di formazione. L'amministrazione richiede di documentare l'attività di formazione svolta, ma tale attività, per sua natura, e tolta l'ipotesi in cui siano state fatte delle registrazioni video (cosa che in realtà si dovrebbe iniziare a fare, proprio per mettersi al sicuro da queste contestazioni) non sempre lascia una traccia producibile. L'Amministrazione non ritiene sufficiente a provare questa attività né la reportistica prodotta dal contribuente e neppure le dichiarazioni rese dai dipendenti. Di qui una contestazione per **operazioni inesistenti in senso oggettivo**.

Vediamo come questa ipotesi potrebbe essere trattata dal giudice di merito: l'amministrazione ha fornito indizi circa l'inesistenza oggettiva dell'operazione, dai quali (con un ragionamento presuntivo) potrebbe fondarsi un convincimento del giudice sfavorevole al contribuente. Una prova diretta, circa l'inesistenza delle prestazioni (fatto giuridico negativo) è di fatto impossibile, ma sappiamo che **il giudice di merito ben potrebbe ritenere assolto l'onere della prova in capo all'amministrazione per il solo fatto che quest'ultima abbia domandato al contribuente di giustificare l'esistenza delle prestazioni, e abbia valutato insufficienti le risposte ricevute**. A questo punto, però, il contribuente ha la possibilità di fornire una prova, anch'essa presuntiva, basata sul confronto fra la media degli indici di bilancio di imprese simili per dimensione, appartenenti al medesimo comparto produttivo, ed alla medesima area geografica, dal quale risulti che una spesa per formazione, nei termini e nella misura contestata dal Agenzia, è invece **perfettamente in linea con la media del settore**. In concreto tutto questo è possibile, perché esistono agenzie che raccolgono i dati dei bilanci depositati presso la camera di commercio e li elaborano, rendendo disponibili i dati per interrogazioni mirate, dalle quali ben può apparire quanto ho appena detto.

Ebbene, se da questi dati appare che l'operazione contestata dall'amministrazione è invece in linea con la media degli operatori, il giudice ben potrebbe considerare fondata la contro prova fornita dal contribuente. Sia la prova (fornita dall'amministrazione) che la contro prova sono basate su uno strumento induttivo, ma non si vede come lo strumento induttivo fornito dal contribuente possa essere ritenuto meno "forte" di quello usato dal fisco.

3. La difesa per le operazioni inesistenti in senso soggettivo.

La difesa nell'ipotesi di operazioni inesistenti in senso soggettivo presenta profili diversi e più complessi. In realtà, la posizione più difficile dovrebbe essere (almeno apparentemente), quella dell'amministrazione, che qui non contesta l'esistenza della prestazione, ma la sua riferibilità concreta ad un soggetto diverso da quello dal quale il contribuente l'ha acquistata.

Qui l'Ufficio è chiamato a provare che il contribuente era a conoscenza di una frode, e cioè del fatto che il soggetto da cui acquistava beni o servizi (esistenti) era l'intermediario fittizio (buffer), artatamente interposto tra il contribuente-destinatario della prestazione e il fornitore reale, al fine di evadere un'imposta, in ipotesi l'IVA, non versata dal buffer.

Entra quindi in gioco la giurisprudenza comunitaria, che afferma un principio assai rigoroso: **in una catena di cessioni IVA la detraibilità di quelle che soddisfano i criteri obiettivi su cui è fondata la detraibilità dell'imposta non è pregiudicata dal fatto che una delle operazioni della catena sia viziata da frode all'IVA** (CGE 354/03 del 2006). Questo principio è recepito, come ben sappiamo, dalla giurisprudenza nazionale, che giustamente afferma, **in astratto**, che per contestare la falsità soggettiva dell'operazione al destinatario finale occorre per l'amministrazione **provare** che la fittizietà dell'interposizione era **conosciuta** o anche **conoscibile** dal destinatario finale usando la diligenza ordinaria (Cass. 21799/2019). Siffatta affermazione astratta è pienamente condivisibile ed in linea con la giurisprudenza comunitaria, ma occorre vedere in concreto come viene applicata nei giudizi di merito.

Innanzitutto, occorre osservare due profili fondamentali: 1) accanto alla prova della conoscenza della frode, il Fisco è ammesso a provare, in via alternativa, la semplice **conoscibilità**; 2) questa prova può essere fornita per **presunzioni semplici**, cioè con un ragionamento presuntivo non legalmente tipizzato.

La combinazione di questi due elementi può condurre in concreto ad uno svuotamento dell'onere della prova, o almeno a renderlo molto facile per il fisco. Un elemento concreto, tuttavia, appare sicuro: **il giudice di merito ha l'obbligo di analizzare gli elementi indiziari** forniti dal contribuente e dall'ufficio, prima in **modo analitico e successivamente in modo sintetico** (Cass. 30937/2019; Cass. 5374/2017), e spiegare le ragioni per le quali ha inteso aderire alla tesi dell'uno o dell'altro. Occorre, pertanto, che il contribuente fornisca quanto più possibile elementi indiziari volti a dimostrare la "normalità" dell'operazione, e in caso in cui la Commissione ne ometta l'esame o li esamini in modo soltanto superficiale, potrà censurare in cassazione la sentenza di merito sfavorevole sotto il profilo del difetto di motivazione (Cass. 21799/2019).

Fin qui la condivisibile affermazione del principio. Tuttavia, proprio perché si tratta di presunzioni semplici, **l'individuazione della giusta linea di demarcazione dell'onere della prova non è facile da trovare**. Ne è prova l'oscillazione della giurisprudenza, ed in proposito si possono riportare due distinte decisioni della CTP Roma, che hanno valutato casi perfettamente identici (due contestazioni identiche riferite a distinte annualità), relative ad un caso di operazioni inesistenti in senso soggettivo.

Prima di descrivere le decisioni occorre innanzitutto premettere che entrambe dichiarano piena adesione al principio comunitario e condiviso dal giudice nazionale, secondo cui grava sul fisco l'onere di provare la fittizietà del ruolo del "buffer".

Identici sono gli elementi di fatto di entrambe le questioni: a) tutta l'operazione si svolgeva in un ambito di rilevanza penale: il buffer non versava l'IVA e la procura della repubblica aveva avviato indagini; **tuttavia, queste indagini non riguardavano la posizione del destinatario finale**; b) anche il destinatario finale si era mosso in un contesto di rilevanza penale, perché da "fonti aperte", consultate dalla GDF e riportate nel PVC, il destinatario finale aveva più volte evaso le imposte in notevole misura, tanto da finire poi sottoposto ad una procedura concorsuale; **non sussistevano tuttavia specifiche contestazioni di carattere penale relative all'operazione posta a giudizio della CTP**; c) la GDF asseriva che i beni erano stati acquistati "sottocosto", e ciò perché il destinatario finale, rivenditore di elettrodomestici, aveva pubblicizzato in questo modo alcune "vendite straordinarie" ("vendite sottocosto"); d) i pagamenti erano stati effettuati in anticipo sulla consegna e con bonifici "tondi" (Es.: 100.000 euro).

A sua volta, il contribuente si difendeva adducendo varie circostanze, fra le quali interessa qui menzionare il fatto che il “buffer” appariva in regola con l’obbligo di depositare i bilanci e di assolvere gli oneri fiscali.

Una anomalia, rilevata in entrambe le motivazioni, riguardava il **numero dei dipendenti**, o meglio la spesa per dipendenti e collaborazioni, che appariva bassa rispetto al fatturato complessivo del buffer. Qui non vale la pena di addentrarsi su considerazioni circa il fatto che con la tecnologia è perfettamente possibile, per un intermediario-rivenditore, ridurre all’osso il numero e quindi il costo del personale, e che conseguentemente anche un costo basso non è da considerarsi un indice anomalo. Bisogna però rilevare che in un caso la CTP ha condannato il contribuente **in ragione di** questa specifica asserita anomalia del buffer, e nell’altro caso la CTP ha annullato l’avviso **malgrado** questa specifica anomalia. Segno che la ragione e il torto non si trovano necessariamente in toto da una sola parte e che la giustizia del caso concreto è assai difficile da realizzare.

4. Conclusioni.

In sintesi, tirando le fila del discorso costruito intorno a questa brevissima rassegna a me pare che si debba trarre una conclusione, che forse deborda dal tema che mi è stato affidato, cioè quello di esaminare le argomentazioni difensive del contribuente nel giudizio di merito: **il giudizio di merito si vince prima del giudizio**, cioè **documentando analiticamente l’effettuazione di prestazioni**, per evitare la contestazione di operazioni inesistenti in senso oggettivo. Per quanto riguarda invece le operazioni inesistenti in senso soggettivo, la difesa del contribuente non può che basarsi su una **accurata analisi di ogni fornitore**, specialmente quando si tratti di fornitore “unico” o “prevalente”, e questa analisi, a mente dei casi sopra citati, dovrà svolgersi mediante indici comparativi di bilancio. Si deve cioè verificare che il proprio fornitore non presenti anomalie, non soltanto dal punto di vista del debito fiscale e previdenziale, ma soprattutto in merito alle spese sostenute per la propria “struttura organizzativa”. Sono infatti, proprio le considerazioni dell’Agenzia in merito alla struttura organizzativa del “buffer” che, nella più recente giurisprudenza di merito e della cassazione (ad esempio: Cass. 23692/2019), hanno condotto a disattendere le ragioni del contribuente.

CARLO CICALA