

CONVEGNO 27 gennaio 2020

LA FATTURAZIONE DI OPERAZIONI INESISTENTI FRA PROCESSO PENALE E TRIBUTARIO

VINCENZO MACCARONE

“La difesa dell'imputato nel giudizio penale”

L'attività difensiva nel processo penale per le violazioni tributarie di cui al D.Lgs. 74/2000 e succ. modd. ha dovuto, nel corso de tempo, mutare necessariamente la propria impostazione soprattutto per l'evoluzione normativa della materia oggetto di numerosi interventi correttivi evidenziandosi, oggi, come particolarmente complessa ed insidiosa, alla luce, da una parte, delle continue riduzioni dei concreti spazi difensivi in punto di valutazione della prova, connessi ad una tendenza di valorizzazione incondizionata degli accertamenti tributari anche in sede penale, e, dall'altra, alla luce delle sempre più gravose misure “anticipatorie” della condanna e delle conseguenze “accessorie” che la sentenza penale – anche di applicazione di pena concordata – produce, imponendo al difensore anche scelte preventive, rispetto al processo penale, di non facile adozione .

Valutazione ancora più attuale, all'alba delle recentissime modifiche introdotte dalla L.19.12.2019 n.157, che, in una rinnovata ottica di “utilizzo” del sistema processual-penalistico e della sanzione penale quale strumento maggiormente persuasivo per combattere l'evasione fiscale, non solo ha fortemente inasprito le sanzioni penali per le diverse violazioni tributarie, ma ha consentito, altresì, per alcune ipotesi punite più gravemente (artt.2, 3, 8 e 11 al superamento di determinate soglie) l'adozione di misure di sicurezza patrimoniali - e naturalmente il preventivo sequestro - come la “confisca allargata” ex art.240 bis C.p., particolarmente gravose e nate per fenomeni di ben altro allarme sociale ma, in questo caso, estese proprio per recuperare il gettito omesso e non percepito dalle casse dell'Erario.

In assoluta sintonia con una costante tentativo del Legislatore di supplire a poco efficienti strumenti di incentivazione alla corresponsione delle imposte nonché di accertamento e riscossione delle stesse.

Sin dagli anni 80 si è conferito al diritto penale ed alla sua natura sanzionatoria – ed oggi soprattutto preventiva – un ruolo di primo piano nella lotta all'evasione fiscale, sopravvalutandone le capacità e sottovalutandone i limiti.

I continui interventi legislativi di “correzione” ed “integrazione” dei rimedi all'evasione fiscale, hanno dimostrato come l'evasione fiscale non si contrasti rendendo più rigorose le sanzioni penali, dovendo

le stesse costituire l'ultimo segmento di un sistema di strumenti sia legislativi che amministrativi di accertamento e riscossione delle imposte e senza, però, che questi ultimi, riportati nel processo penale, ne favoriscano, come vedremo, il concreto snaturamento quale naturale sede per il recupero del gettito che altri settori del diritto dovrebbero essere in grado di partorire e mettere in atto.

Evitando, perciò, che una non corretta "contaminazione" del processo penale possa, poi, attribuire a questo un ruolo non fisiologicamente proprio.

L'attività defensionale, dunque, mai come oggi, assume, anche alla luce della modifica degli art. 2 e 8 D.Lgs. 74/2000 e delle altre norme a tali ipotesi criminose connesse, una funzione estremamente delicata tanto in fase di celebrazione del processo che, anche e soprattutto, nell'antecedente fase procedimentale.

Basti porre mente alla ormai costante adozione della misura cautelare reale del sequestro preventivo richiesto dalla Procura e disposto dal G.I.P., non sulla base dei presupposti di cui all'art.321 I comma C.p.p., ma, sulla base dell'accertamento induttivo eseguito dagli Organi accertatori ai fini fiscali, eseguibile anche "per equivalente" su beni di cui il reo ha la disponibilità, che non costituiscono il prodotto o il profitto del reato, alla luce dell'estensione ai reati tributari della disciplina di cui all'art.322 ter C.p.p., da parte dell'art.1 comma 143 L.24 dicembre 2007 n.244 (c.d. Legge Finanziaria 2008) entrata in vigore l'1 gennaio 2008.

Con l'immediata conseguenza della privazione a carico dell'imputato, legale rappresentante della compagine che in concreto ha evaso le tasse, di anche ingenti disponibilità economiche e finanziarie senza un diretto ed "equivalente" vantaggio monetario ricevuto dalla condotta illecita ma vantaggiosa per la sola compagine.

Ciò a maggior ragione per la natura del prodromico accertamento fiscale i cui risultati, fondati su modalità valutative ben diverse da quelle dell'investigazione penale, riverberano i propri risultati su una misura cautelare finalizzata, è vero ad altra successiva - confisca - di carattere sanzionatorio da applicarsi all'esito dell'accertamento nel giudizio penale, ma che, nel frattempo, spiega i propri gravosissimi effetti sulla base di un giudizio indiziario e di cautela ben al di sotto di quello previsto per le altre misure preventive personali

Proprio in ragione della natura della valutazione che spetta al Tribunale del Riesame, in prima istanza ex art.324 C.p.p., avverso il decreto di sequestro preventivo "per equivalente", appare chiaro come l'applicazione di tale provvedimento cautelare, nell'immediatezza della comunicazione della notizia di reato, quindi in una fase iniziale del giudizio penale, comporti, già di per sé, una particolare afflittività in concreto a carico dell'imputato la cui eventuale successiva assoluzione o accertamento di una

minore evasione fiscale, rispetto a quella induttivamente accertata, non potranno attenuare perché, normalmente avvenuta a distanza di parecchio tempo talvolta con ormai irrimediabili conseguenze economiche subite.

La vera difficoltà nello svolgimento dell'attività difensiva è, quindi, rappresentata, dapprima, dall'applicazione di tale misura cautelare che, tendenzialmente, ha natura quasi "conservativa" a tutela del credito dell'Erario, e che rimane applicata sui beni personali dell'imputato fino al passaggio in giudicato della sentenza, potendosi ridurre solo nel caso di successivi versamenti all'Erario di cui si dia contezza al Giudicante nel corso del processo in ragione, ad esempio, di una rateizzazione con l'Erario non necessariamente sulle somme inizialmente ritenute evase.

Misura, teoricamente, sine die, alla luce della recente riforma sulla prescrizione e sulla concreta impossibilità di una revoca del sequestro da parte del Giudice di merito, pur in presenza di elementi indicativi di assenza di responsabilità, prima del passaggio in giudicato della sentenza. Ciò al contrario delle altre misure cautelari personali, che presentano rigidi limiti e scadenze temporali, quasi che le stesse siano, per valutazione del Legislatore, sempre più gravose - e necessitanti di maggiori garanzie - rispetto a notevoli limitazioni economico-finanziarie

Anche in questo caso, dunque, viene in rilievo la necessità di un rapido accertamento penale che non sempre si verifica per ragioni connesse all'organizzazione del nostro procedimento (non solo processo) o, talvolta, derivanti dalla complessità probatoria del giudizio - si pensi a fatture o documenti emessi per le operazioni ritenute in parte inesistenti - che, inevitabilmente, dilatano i tempi processuali senza alcuna garanzia a favore dell'imputato che anche in tali limitazioni (non solo personali) necessita di tutele concrete che non possono essere superate sempre dalla necessità statale di recuperare il gettito asseritamente mancato.

Ciò, inevitabilmente, proprio per il consueto versamento nel processo penale delle risultanze dell'accertamento fiscale che, spesse volte, recepite in toto dalla Procura o dagli ufficiali di P.G., determinano distorsioni iniziali connesse ad un'attività investigativa incompleta derivante da accertamenti spesse volte di carattere documentale senza alcun ulteriore riscontro concreto a risultanze interpretabili in modo ambivalente a seconda dell'impostazione visuale.

Ciò non tanto nei casi in cui, per ragioni palesi ed evidenti, le operazioni possano ritenersi inesistenti nella loro integralità (ad esempio, costi inseriti in dichiarazione su fatture emesse da società prive dei beni aziendali che avrebbero consentito di svolgere l'attività indicata nel documento contabile) ma, soprattutto, in quelli dove la contestazione riguarda operazioni sono reputate "in parte" non veritiere

ovvero “veritiere” nella loro esecuzione ma siano state sovraffatturate ai fini di una fallace determinazione del reddito o delle basi imponibili.

In tali casi, le determinazioni degli investigatori e della Procura spesso volte si fermano a valutazioni meramente induttive, che, confermate dagli accertatori, in sede dibattimentale, obbligano l'imputato a fornire la prova contraria in una evidente sorta di inversione del relativo onere.

In questo caso, allora, appare evidente l'afflittività connaturata alla misura cautelare, aggravata alla tendenza di uniformare, sotto tale aspetto, i criteri di accertamento induttivo, propri dell'indagine fiscale con quelli di valutazione della prova penale che ricomprendono aspetti del tutto estranei all'investigazione tributaria.

Quest'ultima manca di un approfondimento proprio del processo penale che richiede l'accertamento, al di là di ogni ragionevole dubbio, degli elementi costitutivi della fattispecie la cui sussistenza può e deve essere dimostrata dal P.M. - importante ribadire la regola probatoria - attraverso tutte le prove codicisticamente legittime ed adoperando i relativi mezzi di ricerca previsti dal codice. Perché non va dimenticato, come molte volte accade, che gli accertamenti effettuati in sede tributaria o di P.G., oggetto della notizia di reato, costituiscano risultanze che nel processo penale richiedono conferma dibattimentale mediante prove documentali, orali o di altro tipo ed attraverso le quali, ad esempio, è possibile differenziare una sovrapproduzione, illecita ai sensi dell'art. 2 D.Lgs.74/2000 da una semplice incongruità del prezzo corrisposto, contestabile, ab origine, come condotta di rilievo penale, ed accertabile, successivamente come operazione economico-finanziaria non conveniente ma di certo non di illiceità penale.

Così come, esclusivamente la sede processuale penale, può accertare un elemento essenziale di fattispecie, quale quello psicologico, spesso trascurato nei reati tributari di natura fraudolenta il quale, al contrario, proprio perché fattispecie connotate dall'elemento dell'inganno, assume particolare importanza quale oggetto di accertamento penale soprattutto per la connotazione specifica che lo caratterizza.

Viceversa senza tale valutazione non è possibile configurare la fattispecie criminosa e, dunque, non solo pervenire a condanna ma, altresì, neanche adottare aprioristicamente alcuna misura preventiva che, al contrario, normalmente, anticipa l'accertamento penale.

E' proprio la sede penale nella quale è necessario che il P.M. dimostri che l'imputato non solo si sia rappresentato ma che abbia voluto tanto la registrazione in contabilità o la detenzione ai fini di prova delle fatture o dei documenti equipollenti quanto l'indicazione nella dichiarazione dei relativi

elementi fittizi, laddove non sarebbe configurabile il reato qualora il soggetto agisca erroneamente nella convinzione che le operazioni portate dai documenti siano realmente esistenti.

Ciò ad esempio, nel caso di una società di *leasing* che aveva indicato nella propria dichiarazione elementi fittizi (intervenendo al momento del pagamento) pur essendo del tutto inconsapevole dell'inesistenza dell'operazione sottostante visto che, per un accordo tra fornitore ed utilizzatore dei beni finanziati, l'acquisto non era mai effettivamente avvenuto.

Accertamento che appare ancora più indispensabile nella sua completezza, in ragione della natura del dolo specifico contemplato dalla norma che, naturalmente richiede una volontà che vada oltre la condotta materiale posta in essere dall'agente, ma da accertarsi solo attraverso i criteri del processo penale mediante dimostrazioni dirette e/o logiche che escludano finalità diverse da quelle di un'evasione "propria", non avendo alcuna rilevanza penale, ai sensi dell'art.2, il fine di consentire l'evasione a terzi (come implicitamente escluso dall'art.1 lett.e) del D.Lgs. 74/2000 che diversamente sarebbe stato ultroneo) ovvero l'eventuale esclusiva finalità extratributaria dell'operazione

Ed allora il ruolo del difensore, che si deve muovere all'interno di un percorso quantomai tortuoso creato di un preventivo accertamento tributario, appare di notevole importanza allorché la questione venga portata sul campo dell'accertamento penale dove, finalmente la difesa, pur con l'eventuale presenza di gravose misure patrimoniali sul cliente ed il rischio di finali misure ablativo, ha la possibilità di dimostrare la veridicità, la correttezza e l'esistenza delle operazioni sottese ai documenti ovvero l'insussistenza dell'elemento soggettivo.

Ed è qui che è importante come la difesa sposti l'obbligo di accertamento del Tribunale da quello meramente induttivo - talvolta travestito erroneamente da prova ai sensi dell'art.192 II comma C.p. - sul campo proprio della prova penale attraverso un'attività, nel caso di specie ed a parere di chi scrive, che necessita, talvolta di un *quid pluris* rispetto a quella che dovrebbe essere la mera neutralizzazione degli elementi di accusa e che, talvolta, richiede, alla luce di una non corretta commistione valutativa, una vera e propria attività concretamente dimostrativa.

Sorge allora la necessità di una particolare attenzione alla lista testimoniale, che dia vita ad una prova orale capace di neutralizzare la "certezze" documentali spesse volte sostenute dal P.M. che ritiene di poter assolvere il proprio onere probatorio attraverso la sola audizione degli accertatori o, addirittura, mediante l'acquisizione del verbale di accertamento senza ulteriormente provare alcuni aspetti che debbono incidere sulla prova degli elementi costitutivi del reato.

A ciò, dunque, deve supplire o attraverso l'indicazione di ulteriori testimoni (audizione di chi tiene contabilità, commercialisti, dipendenti anche della società emittente ed altro) che esulano sempre da quelli che sono i soggetti chiamati dalla Pubblica accusa a sostegno dei propri assunti ovvero mediante l'acquisizione e la successiva produzione di documenti o non acquisiti ovvero spesse volte neanche richiesti alla società soggetta ad accertamento fiscale (contratti, documenti di collaudo ed altro).

Vi è, dunque, un sostanziale inversione dell'onere probatorio che deve essere contenuto il più possibile laddove la logica valutazione delle contestazioni mosse non lo suggerisca per certi aspetti, come recentemente confermato dalla Suprema Corte, nella Sentenza della Sezione III n. 36539/2019, secondo cui, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere di dimostrare la corrispondenza effettiva dei costi sostenuti ricade su chi intende giovare della deducibilità di tali costi, non potendo la Pubblica Accusa farsi carico di ricostruire l'effettività di tali costi quando non sono nemmeno noti i fornitori della prestazione.

Appare allora necessario, alla luce di tale ricostruzione, che la difesa penale si faccia "parte diligente", anche attraverso richieste di integrazione probatoria al Giudice, e assume una serie di iniziative probatorie che, in altri giudizi con altre contestazioni, più permettersi di omettere ma che, in tali casi, al contrario le sono concretamente imposti.