

Relazione al Convegno CAT LIGURIA del 16 giugno 2021

Il mio contributo è volto a fornire alcuni flash sullo “stato dell’arte” della giurisprudenza tributaria ligure in materia di frodi e di ripartizione dell’onere della prova in giudizio.

In linea generale, volendo prescindere dalla specificità di singoli casi (cfr. **CTR Liguria n. 2/4/21** del 08/01/21, **n. 56/4/2021** del 26/01/2021, **n. 449/2/2020** del 02/07/2020), l’orientamento della CTR Liguria si conforma al prevalente indirizzo della Corte Cassazione, secondo un principio di diritto ormai ampiamente consolidato (Cass., nn. 428/2015, 17261/17, 13238/2017, 12701/17, 12650/17, **30351/2019**; recentemente, Cass., Ord. n. 11624 del 16 giugno 2020).

Vale a dire, molto sinteticamente:

A fronte di un documento registrato formalmente ineccepibile sul piano cartolare, ove l’Agenzia intenda contestare l’effettiva esistenza dell’operazione sottostante, essa deve previamente fornire elementi probatori a supporto della propria affermazione, anche in via indiziaria e presuntiva, sempre che si tratti di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Verificato questo primo passaggio, in giudizio, l’onere della prova passa in capo al contribuente, il quale deve dimostrare che l’operazione contestata è stata effettivamente posta in essere, nei precisi termini indicati dal documento, e che la deduzione del costo e la detrazione dell’IVA provengono da fonte legittima.

Secondo i Giudici, tale schema di ripartizione dell’onere probatorio troverebbe fondamento, in primo luogo, nelle norme civilistiche, in riferimento agli articoli 2727 (presunzioni), 2729 (utilizzo delle presunzioni semplici) e 2697 (onere della prova) del codice civile. Dopodiché, sul versante tributario, negli articoli 39 e 40 del DPR 600/73 per le imposte dirette e nell’art. 54 del DPR n. 633/72 per l’IVA.

A dire il vero, non si può non notare che, in rapporto all’art. 2697 c.c., ritenendosi l’Ufficio nel processo tributario attore sostanziale, la disposizione fornirebbe una lettura diametralmente opposta.

Ciò premesso, nel giudizio tributario, il duello fra le parti si consuma quindi sui due piani probatori paralleli, come sopra già individuati dalla Cassazione, secondo una soluzione operativa di taglio compromissorio.

Più precisamente, l’indagine valuta la “solidità” dei quadri probatori contrapposti nel caso concreto, rifuggendo da ogni generalizzazione o enunciazione di principio di diritto immanente nel sistema.

L’Ufficio sosterrà la validità del quadro indiziario proposto nella motivazione dell’atto per affermare l’inesistenza (totale o parziale, oggettiva o soggettiva) dell’operazione economica contestata e, al contempo, cercherà di contrastare le prove offerte dalla parte privata, finalizzate a dimostrare la piena veridicità dell’operazione sottostante.

Il contribuente, a sua volta, tenterà pregiudizialmente di demolire gli elementi presuntivi posti a fondamento della ricostruzione dell’Ufficio, per minare in radice la motivazione dell’avviso di accertamento e, in via principale, si attiverà per introdurre in giudizio tutti i riscontri utili a supportare la tesi dell’effettiva esistenza dell’operazione economica oggetto di approfondimento.

Una vera e propria “partita”, che richiede reattività da ambo le parti, ma più ancora, una buona familiarità con entrambe le “superfici di gioco”.

1) Primo terreno di confronto: la narrazione dell’Ufficio nella motivazione dell’accertamento.

E' fondamentale, poiché permette e giustifica l'emissione dell'atto impositivo sotto il profilo della motivazione e ne definisce e delimita al contempo il contenuto, sia qualitativo che quantitativo.

Generalmente, consiste in un'elaborazione dell'attività istruttoria svolta dalla GDF e contenuta in uno o più PVC, riguardanti (spesso) anche soggetti terzi. Possono essere ricompresi verbali di contraddittorio precedenti, così come l'elaborazione di ulteriori informazioni già in possesso dell'Ufficio. Sovente vengono riportati e valorizzati elementi indiziari emersi nel corso di indagini penali.

E' evidente che la costruzione di una **“versione alternativa”** verosimile e convincente da contrapporsi all'apparenza cartolare del documento disconosciuto, presuppone **la gestione di molteplici punti di criticità, sin dalla fase dell'istruttoria amministrativa**, condotta secondo i principi di imparzialità e buona fede.

Di seguito, a titolo non certamente esaustivo:

- **puntuale ed esatta qualificazione della fattispecie di “operazione inesistente” a cui vincolare l'intera costruzione**
- motivazione *per relationem*
- **fascicoli penali** riguardanti soggetti terzi (fornitore/prestatore)
- informazioni (verbali, dati Anagrafe Tributaria) riguardanti la sfera personale, patrimoniale ed economica di soggetti terzi (fornitore/prestatore)
- indagini finanziarie ad ampio raggio
- presenza di un parallelo processo penale in capo al contribuente
- eventuale formazione di un giudicato penale
- notizia di reato, ai fini del computo dei termini decadenziali (argomento superato, stante la vigente formulazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73).

Vale la pena sottolineare ulteriormente la necessità che le presunzioni utilizzate dall'ente impositore siano **gravi, precise e concordanti**, con tassativo **divieto di utilizzo di presunzioni a catena**.

Particolare criticità assume il tema del **doppio binario tra processo penale e processo tributario**, anche in relazione alle prove formatesi nel corso della celebrazione del primo, ammissibili nel secondo quali meri elementi indiziari e lasciati al libero apprezzamento del giudice. Rilevante la questione delle testimonianze rese in sede penale ed incorporate negli atti.

C.T.R. Liguria, sentenza n. 56/4/2021 del 26/01/2021

Intitolazione (MASSIMA 1):

Processo tributario – divieto di prova testimoniale – art. 7, D.Lgs. n. 546/92

A fronte di un generalizzato divieto di prova testimoniale così detta “tipica”, secondo la previsione dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, è tuttavia possibile tenere conto di quella così detta “atipica”, in virtù della quale le dichiarazioni scritte dei terzi possono costituire meri indizi, soggetti al libero apprezzamento da parte del giudice tributario.

Intitolazione (MASSIMA 2):

Processo tributario – giudicato penale – rilevanza – limiti - doppio binario

La sentenza penale di condanna o di assoluzione, anche quando sia divenuta irrevocabile, non ha efficacia vincolante nel processo tributario, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., a causa delle limitazioni della prova (divieto di prova testimoniale) esistenti in quest'ultimo e del fatto che, in esso, trovano ingresso legittime presunzioni, inidonee a fondare la pronunzia penale di condanna e il giudice tributario nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), è tenuto a verificare la rilevanza, rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili dall'inchiesta e dalla sentenza penale (Cass., n. 12200/2008).

2) Secondo terreno di confronto: la prova dell'effettiva esistenza dell'operazione.

Superato dall'ufficio l'onere probatorio su di sé preliminarmente gravante e formulata dunque una credibile ricostruzione del carattere fittizio dell'operazione contestata, spetta al giudice valutare la dimostrazione fornita in giudizio dal contribuente circa l'effettiva esistenza dell'operazione medesima.

In tale seconda fase, con ampia libertà, viene consentito l'ingresso a prove e (più realisticamente) ed elementi indiziari, per lo più desumibili dall'applicazione della dottrina aziendalista e contabile al caso specifico.

Ragionevolmente, pur prescindendo dalla mera esibizione del documento e dai riscontri riguardanti i mezzi di pagamento utilizzati, (siano essi reali o solamente apparenti), l'indagine sull'operazione dovrebbe essere condotta sotto il **profilo economico e funzionale**.

In altri termini: se l'operazione contestata è reale, ad essa deve necessariamente corrispondere una funzione economica ed un'integrazione nei processi produttivi aziendali, alla stregua di qualsiasi altra operazione da cui scaturisca un componente negativo di reddito. Sia per quanto alla cessione di beni, sia alla prestazione di servizi (casistica certamente più volatile ed evanescente)

A corollario, ad ogni componente negativo di reddito corrisponde una precisa collocazione nel progetto imprenditoriale: coerente per natura, opportunità, fase, valore, incidenza, storicità e comparabilità.

Ecco allora che acquisiscono particolare significatività:

- i contratti di acquisto
- il carteggio con il fornitore in epoca precedente l'effettuazione dell'operazione
- le dinamiche aziendali e l'esame dei processi decisionali
- le analisi di bilancio per indici, margini e flussi
- le percentuali di ricarico
- il rendiconto finanziario
- i riscontri comparativi
- i rapporti di coerenza interna nella struttura dei costi
- il budget d'esercizio
- i piani aziendali
- l'incidenza dell'operazione contestata in rapporto ai valori economici e reddituali
- le dichiarazioni del personale e dei terzi
- i fogli presenza del personale dipendente
- l'attività degli eventuali organi di controllo interno
- bilanci previsionali redatti ed inviati a terzi in epoca non sospetta

Occorre, in pratica, dimostrare che l'operazione realmente posta in essere assolve ad una specifica esigenza del processo produttivo e che essa trova riscontro qualitativo e quantitativo nei piani aziendali ed ulteriore conferma nella comparabilità nel tempo della struttura dei costi.

Bene inteso: così come indiziario e presuntivo sarà il quadro probatorio formulato dall'ufficio, della medesima natura non potrà che essere la dimostrazione del contribuente, senza che possa venire imposta la prova diabolica di una correlazione diretta immediata tra costo sostenuto e ricavo conseguito (questione già ampiamente dibattuto per quanto al requisito dell'inerenza).

A mero titolo di esempio, tra le casistiche più frequentemente ricorrenti:

- a) se l'operazione contestata riguarda l'acquisto di materie prime, può essere utile verificare le percentuali di ricarico e la contabilità di magazzino, ove presente;
- b) nei contratti di appalto e subappalto (specie in edilizia) non può essere trascurato verificare la materiale effettuazione delle opere commissionate; spesso è opportuno allegare dichiarazioni di terzi (da rendere e fare verbalizzare alla GDF);
- c) l'operazione contestata dovrebbe ritenersi "significativa" in relazione ai parametri quantitativi dell'azienda ed alla deducibilità e detrazione del costo e dell'IVA;
- d) i dubbi formulati sulla credibilità del fornitore non determinano, di per sé, l'inesistenza dell'operazione;
- e) avere concluso un affare svantaggioso per quanto al corrispettivo della fornitura o della prestazione non significa che il prezzo sia necessariamente stato fraudolentemente gonfiato;
- f) gli incarichi riguardanti prestazioni immateriali, quali la consulenza, non sono soggetti a forma scritta; né può essere matematicamente correlato e quantificato il valore della prestazione fornita a specifiche componenti di ricavo;
- g) nei consolidati rapporti con i professionisti le "consulenze spot" possono essere state rese verbalmente: rileva piuttosto la coerenza dell'oggetto della consulenza fatturata con la specifica esigenza manifestata dall'azienda e soddisfatta dal prestatore;

Allo scopo, va debitamente segnalata l'utilità, funzionale sia alle parti sia al giudice, di una **consulenza tecnica su specifiche poste contabili**, al fine di approfondire, almeno in termini astratti e probabilistici, la collocazione dell'operazione contestata nel processo produttivo aziendale e potere quindi meglio avvalorare o confutare, unitamente agli altri ulteriori elementi, la tesi del contribuente.

Stefano Arezzi